

Die Staatsbürgersteuer als Reformmodell für die Einkommensbesteuerung

Inaugural – Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch den
Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt

von

Herbert Böhnke

aus

Bochum

1983

1980



Digitized by the Internet Archive
in 2026

DIE STAATSBÜRGERSTEUER
ALS REFORMMODELL FÜR DIE
EINKOMMENSBESTEUERUNG

I n a u g u r a l - D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch den
Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt
von
Herbert Böhnke
aus
Bochum
1983



Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Herbert Timm
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Herbert Biermann
Dekan: Prof. Dr. Rainer Thoss
Tag der Mündlichen Prüfung: 6. Februar 1980

GLIEDERUNG

	Seite
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Gang der Untersuchung und Abgrenzung des Themas	13
Fußnoten zu Abschnitt 1	17
2 Die Konzeption der Staatsbürgersteuer	19
2.1 Die wesentlichen Merkmale des Modells	19
2.2 Die behaupteten Vorzüge der Staatsbür- gersteuer gegenüber dem heutigen Steu- ersystem	26
2.3 Vergleich mit ähnlichen Konzeptionen	31
2.3.1 "Expenditure Tax" von Kaldor	31
2.3.2 Die Vorschläge der Royal Commission on Taxation	39
2.3.3 Die negative Einkommensteuer	47
Fußnoten zu Abschnitt 2	53
3 Kritische Würdigung der Staatsbürgersteuer unter den Gesichtspunkten der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Neu- tralität der Besteuerung	57
3.1 Konsum als Indikator der Leistungsfähig- keit ?	58
3.2 Einkommen als alleiniger Indikator ?	66
3.3 Der Einkommensbegriff im Modell der Staatsbürgersteuer	75
3.4 Die Neutralität der Staatsbürgersteuer für die Einkommensverwendung	83
3.5 Perodeneinkommen versus Lebenseinkommen	97

	Seite
3.6 Die Reinvermögenszuwachssteuer	108
3.7 Das Bürgergeld	114
3.8 Die Tarifgestaltung der Staatsbürgersteuer	120
3.9 Die Flexibilität der Staatsbürgersteuer	128
3.9.1 Die Flexibilität zur Vermeidung inflationsbedingter Verzerrungen	128
3.9.2 Die Flexibilität der Staatsbürgersteuer zur Aufkommensanpassung	131
3.10 Zusammenfassung	135
Fußnoten zu Abschnitt 3	144
 4 Die Staatsbürgersteuer als Instrument der nichtfiskalischen Besteuerung	 151
4.1 Die Staatsbürgersteuer unter dem Wachstumsaspekt	151
4.2 Die automatische Stabilisierungswirkung der Staatsbürgersteuer	161
4.3 Die Flexibilität der Staatsbürgersteuer als Mittel der ad hoc-Stabilisierungspolitik	168
4.4 Zusammenfassung	175
Fußnoten zu Abschnitt 4	178
 5 Die Praktikabilität der Staatsbürgersteuer	 179
Fußnoten zu Abschnitt 5	188
 6 Zusammenfassende Bewertung der Staatsbürgersteuer und Gedanken zu einer neuen Konzeption der Einkommensbesteuerung	 189
 Literaturverzeichnis	 196

1. EINLEITUNG

1.1 PROBLEMSTELLUNG

Seit längerem wird in der Bundesrepublik Deutschland über eine grundlegende Reform des Steuersystems diskutiert. Diese Reform ist seither Gegenstand der Diskussion in den Parlamenten, Parteien und Verbänden sowie der finanzwissenschaftlichen Literatur. Die umfassendsten Diskussionsbeiträge dazu wurden geliefert von Instituten, wie dem Institut "Finanzen und Steuern e.V." und dem Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, von eigens zur Beratung der zuständigen politischen Instanzen gegründeten Kommissionen, wie der Steuerreform-Kommission (Eberhard-Kommission), der Einkommensteuerrkommission (Falk-Kommission) sowie ferner vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. Die in dieser Diskussion geäußerte Kritik bezog sich teils auf das gesamte Steuersystem, teils auf einzelne Steuern in ihrer Konzeption oder in Detailregelungen.

Die am deutschen Steuersystem geäußerte Kritik läßt sich in vier Punkten zusammenfassen: Erstens habe das Steuersystem die Anpassung an die gesellschaftliche Entwicklung nicht im erforderlichen Umfang erreicht, zweitens habe es zu einer ungerechten Lastenverteilung geführt, drittens entspreche es aufgrund vieler unsystematischer Sonderregelungen nicht mehr dem Ziel einer wettbewerbsneutralen Besteuerung, und viertens sei es durch die vielfältigen Sonderbestimmungen und Einzelsteuern selbst für Fachleute kaum noch zu überblicken¹, jedenfalls seien die distributiven Effekte kaum mehr zu bestimmen. Diesem vierten Argument wird allgemein eine sehr große Bedeutung zugemessen. Vor allem wird der große Umfang der gesetzlichen Bestim-

mungen kritisiert, die sich auf etwa 50 Steuergesetze mit zusammen mehr als 6000 Paragraphen - die ergänzenden Rechtsverordnungen nicht einmal mitgerechnet - belaufen, wobei jedoch mehr als 90 v. H. des Steueraufkommens durch nur zehn Einzelsteuern aufgebracht werden. 80 v. H. der Einzelsteuern erbringen zusammen also nicht einmal 10 v. H. des gesamten Steueraufkommens².

Weiterhin wird darauf hingewiesen, daß dasselbe Steuerobjekt durch mehrere Steuern erfaßt wird, z. B. durch die Gewerbesteuer und die Körperschaftsteuer, durch die Vermögen- und Erbschaftsteuer, durch die Grund- und die Vermögensteuer sowie durch die Kraftfahrzeug- und die Mineralölsteuer. Andererseits können sich aber auch Vergünstigungen durch das Zusammenwirken unterschiedlicher Vorschriften kumulieren. Diese Kumulation der Be- und Entlastungseffekte erschwert jedoch die Feststellung der wirklichen Belastungen.

Einige der deutschen Steuern werden von den Kritikern als überflüssig angesehen. So wird z. B. die Abschaffung der Vermögensteuer gefordert mit der Begründung, ein aus versteuertem Einkommen gebildetes Vermögen dürfe unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten kein separates Steuerobjekt darstellen, zumal Vermögenserträge dem Grundsatz nach einkommensteuerpflichtig sind. Auch wird die Abschaffung der Kraftfahrzeugsteuer gefordert, um das Nebeneinander von Kraftfahrzeugsteuer und Mineralölsteuer zu beenden. Und auch die Gewerbesteuer ist in das Schußfeld der Kritik geraten, obwohl sie eine wichtige Einnahmequelle des Staates, insbesondere der Gemeinden, ist. Die Befürworter einer Abschaffung der Gewerbesteuer stützen ihre Argumentation dabei nicht nur auf die Bestrebungen zu einer Harmonisierung der Steuern im Rahmen

der Europäischen Gemeinschaft, sondern sie weisen darüber hinaus auch darauf hin, daß die Gewerbeertragsteuer im Prinzip das gleiche Steuerobjekt habe wie die Einkommen- und Körperschaftsteuer und daß die Gewerbekapitalsteuer das Investitionsverhalten der Unternehmer störe. Außerdem wird die Konstruktion der Gewerbesteuer als Gemeindesteuer kritisiert, vor allem da die von den Gemeinden - innerhalb bestimmter Grenzen - autonom festgesetzten Hebesätze durch ihre Unterschiedlichkeit Wettbewerbsverzerrungen auslösen können, soweit ihnen nicht auch entsprechend unterschiedliche Leistungen der Kommunen gegenüberstehen.

An ein reformiertes Steuersystem werden hohe Anforderungen gestellt. So soll eine Reform eine wesentliche Vereinfachung des Steuersystems mit sich bringen, die durch den Abbau von Einzelsteuern und die Reduzierung von Sondervorschriften erreicht werden soll. Damit sollen die Kosten der Steuererhebung und der Steuerverwaltung vermindert und die Transparenz erhöht werden. Die Wettbewerbsneutralität des Steuersystems soll gewahrt bleiben. Steuern, die die Vermögenssubstanz antasten, sollen vermieden werden³. Vor allem aber soll eine gerechtere, d. h. eine die individuelle Leistungsfähigkeit besser berücksichtigende Verteilung der Steuerlast, erreicht werden.

Diese letzte Forderung läuft darauf hinaus, daß die zentrale Bedeutung der direkten Steuern im Steuersystem gesichert und sogar noch ausgebaut werden soll, da nur diese Steuern geeignet sind, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Außerdem sollen ein Abbau überlebter Steuervergünstigungen angestrebt und die steuerlichen

Vorraussetzungen für eine breitere Vermögensbildung verwirklicht werden.

Trotzdem sollen diese Reformen aufkommensneutral sein. Schon 1953 wurde die noch heute aktuelle Forderung aufgestellt, "das Steuersystem mit der marktwirtschaftlichen Organisationsform der Volkswirtschaft abzustimmen, soweit dies bei der gegenwärtigen Höhe des Steuerbedarfs überhaupt möglich ist"⁴.

Neben dieser Kritik am Gesamtsystem der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland und an der Existenz einzelner Steuern nahm auch die Detailkritik an der Ausformung bestimmter Steuern einen breiten Raum in der Steuerreformdiskussion ein, wobei die Einkommensteuer aufgrund ihres Gewichts im gesamten Steuersystem im Mittelpunkt des Interesses stand. Schon die angemessene Definition der Bemessungsgrundlage der derzeitigen Einkommensteuer ist stark umstritten. Die deutsche Einkommensteuer erfaßt, obwohl dies steuersystematisch geboten wäre⁵, weder nichtrealisierte Wertsteigerungen von Vermögensgegenständen noch realisierte Wertsteigerungen in privaten Haushalten in angemessenem Umfang, da realisierte Wertsteigerungen nur aufgrund des sog. Spekulationsparagraphen⁶ des Einkommensteuergesetzes erfaßt werden, also nur, wenn die Veräußerung der Vermögenswerte innerhalb einer bestimmten kurzen Frist nach dem Erwerb erfolgt, nichtrealisierte Wertsteigerungen jedoch gänzlich unberücksichtigt bleiben. Vorwiegend seit Anfang der fünfziger Jahre wird auch die Frage diskutiert, ob das Gesamteinkommen eines Steuerpflichtigen oder nur das für konsumtive Zwecke genutzte Einkommen als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer gewählt werden soll.

Weiterhin ist umstritten, in welchem Umfang Aufwendungen für die Sicherung gegen die Folgen von Krankheiten und Unfällen sowie die Alterssicherung (Vorsorgeaufwendungen) steuerlich berücksichtigt werden sollen. Vor allem die starren, einkommensunabhängigen Höchstgrenzen für die berücksichtigungsfähigen Ausgaben sowie die steuerliche Behandlung von Beamtenbezügen boten Anlaß zur Kritik.

Einen weiteren wichtigen Punkt in der Diskussion um die Reform der Einkommensteuer bildet die steuerliche Behandlung der Altersbezüge. Zwar gilt im Grundsatz, "daß die Rückzahlung früher versteuerter angesparter Einkommensteile in der Periode der Rentenzahlung steuerfrei bleibt, während alle anderen Rentenzahlungen und Pensionszahlungen ... der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen sind"⁷. Dieser Grundsatz wird jedoch unterlaufen. So bleiben z. B. Renten der Sozialversicherungsträger trotz ihres geringen Kapitaltilgungsanteils aufgrund umfangreicher Freibeträge weitgehend unbesteuert. Auch Pensionsempfänger, deren Pension dem obigen Grundsatz nach voll dem steuerlichen Einkommen zugerechnet werden müßte, erhalten einen Freibetrag, der zu einer deutlichen Steuerentlastung führt. Die Kritiker dieser Regelungen forderten deshalb, die unterschiedlichen Formen der Alterssicherung steuerlich gleich zu behandeln.

Ebenso bietet die steuerliche Behandlung von Sonderbelastungen Anlaß zur Kritik. "Unter Sonderbelastungen versteht die Kommission die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, die ihrer Natur nach zu den durch § 12 EStG vom Abzug ausgeschlossenen Lebenshaltungskosten gehören, die aber aus verschiedenen Gründen trotzdem zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer führen und die keine Vorsorgeaufwendungen ... sind"⁸.

Dieser Begriff umfaßt die aus dem geltenden deutschen Steuerrecht bekannten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen, die bei der Ermittlung der Steuerschuld berücksichtigt werden. Die Sonderausgaben werden bei der Ermittlung des Einkommens in voller Höhe oder bis zu bestimmten Höchstbeträgen von der Summe der Einkünfte abgesetzt. Danach werden die außergewöhnlichen Belastungen vom Einkommen - zum Teil in pauschalierter Form oder unter Berücksichtigung einer zumutbaren Eigenbelastung - abgezogen. Kritisiert wurde diese ungleiche Behandlung dieser beiden Formen der Sonderbelastungen, obwohl sie nur in Ausnahmefällen zu unterschiedlichen Ergebnissen führt.

Weiterhin waren die Fragen umstritten, ob die Sonderausgaben nicht generell statt bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens durch Abzug von der Steuerschuld berücksichtigt werden sollten. Der Abzug vom Einkommen führt aufgrund des unterschiedlichen Grenzsteuersatzes in Abhängigkeit von der Höhe des Einkommens bei einem progressiven Steuertarif zu absolut unterschiedlichen Steuerersparnissen. Dies wird von einigen Kritikern als Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit angesehen. Ein Abzug von der Steuerschuld würde ermöglichen, außergewöhnliche Belastungen und Sonderausgaben durch eine unabhängig von der Einkommenshöhe im Absolutbetrag gleiche Steuerersparnis zu berücksichtigen. Dies wird jedoch von anderen Kritikern als eine dem System der deutschen Einkommensteuer nicht adäquate Lösung bezeichnet.

Ebenso war auch der Familienlastenausgleich in der Einkommensbesteuerung Gegenstand kritischer Anmerkungen. Die Zusammenveranlagung von Ehepartnern unter Anwendung des Splittingverfahrens führt nach Meinung dieser Kritiker durch die Bevorzugung von Ehe-

paaren mit nur einem verdienenden Partner und von Beziehern hoher Einkünfte zu Verstößen gegen den Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes. Der Splittingeffekt wirkt sich bei höherem Familieneinkommen durch eine höhere absolute Steuerersparnis aus. Außerdem sei es sozialpolitisch nicht vertretbar, daß durch dieses Verfahren jährliche Steuerersparnisse entstünden, die das Jahresbruttoeinkommen vieler Arbeitnehmerhaushalte übersteigen. Ferner sei der Entlastungseffekt gegenüber einem Alleinstehenden mit gleichem Einkommen als zu hoch anzusehen. Andererseits führt auch eine getrennte Veranlagung von Ehepartnern nicht zu allgemein akzeptierten Ergebnissen. So kann nicht begründet werden, weshalb zwei Haushalte mit gleichem Gesamteinkommen aber unterschiedlicher Aufteilung des Einkommens auf die jeweiligen Ehepartner steuerlich unterschiedlich behandelt werden sollen. Weiterhin könnten sich Selbständige und Bezieher von Vermögenserträgen einen ungerechtfertigten Vorteil bei getrennter Veranlagung dadurch verschaffen, daß die Einkünfte beider Ehepartner durch fingierte Beschäftigungsverträge oder Vermögensübertragungen in die steuerlich günstigste Relation gebracht werden, um so praktisch wieder das Ergebnis zu erreichen, das sich unter Anwendung des Splittingverfahrens ergeben hätte.

Bei der Berücksichtigung von Kindern in der Einkommensbesteuerung wurde die gleiche Diskussion geführt wie um die angemessene Berücksichtigung der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Das frühere Verfahren, Familien mit Kindern durch Kinderfreibeträge steuerlich zu entlasten, wurde wegen der in Abhängigkeit vom Familieneinkommen unterschiedlichen absoluten Entlastungseffekte immer stärker kri-

tisiert und dann im Rahmen der Einkommensteuerreform 1975 auch abgeschafft. An seine Stelle trat ein für alle Bürger gleiches, nur in Abhängigkeit von Zahl und Rangfolge der Kinder differenziertes Kindergeld, das jedoch aus der Einkommensteuer ausgegliedert wurde, so daß eine Berücksichtigung der Kinderzahl in der Einkommensteuer im Grundsatz entfällt.

Schließlich wurde auch die Tarifgestaltung der Einkommensteuer kritisiert. Der Grundfreibetrag, der das Existenzminimum von der Besteuerung freistellen sollte und der unverändert von 1958 bis zur Steuerreform 1975 1.680,-- DM betrug, wurde allgemein als zu niedrig angesehen. Erst bei Hinzurechnung des Arbeitnehmerfreibetrages, der Werbungs- und der Sonderausgabenpauschale ergab sich ein steuerfreies Einkommen, das in seiner Höhe dem Existenzminimum annähernd entsprach⁹. Lagen bei Arbeitnehmern mit so geringen Einkünften aber tatsächlich Werbungskosten vor, ist auch so das Existenzminimum nicht gesichert. Auch der seit 1975 anzusetzende Grundfreibetrag ist allein kaum in der Lage, das Existenzminimum vor dem steuerlichen Zugriff zu bewahren.

Neben der absoluten Höhe des Freibetrages wurde auch seine fehlende Dynamisierung beanstandet, da nur ein laufend an die Geldwertentwicklung angepaßter Freibetrag seiner Aufgabe voll genügen kann. Diskretionäre Anpassungsmaßnahmen erfolgen nicht schnell genug und können auch in der Höhe unzureichend sein.

Ebenso kritisiert wird auch die Höhe des Steuersatzes in der sog. unteren Proportionalzone des Einkommensteuertarifs. Der Grenzsteuersatz von 22 v. H. in dieser Zone wird als zu hoch angesehen für Bezieher

von Einkommen, die in dieser Proportionalzone liegen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird nach Meinung einiger Kritiker gerade in diesem Bereich nicht richtig angewandt. Zudem schließt sich an die Proportionalzone die Progressionszone mit einem Tarifsprung an, der von vielen Kritikern als zu hoch abgelehnt wird. Diese fordern im Anschluß an den Grundfreibetrag einen durchgehend direkt progressiven Tarifverlauf bis hin zur oberen Proportionalzone.

Aber auch über den in dieser oberen Proportionalzone anzuwendenden Grenzsteuersatz gehen die Meinungen weit auseinander, ebenso wie auch Uneinigkeit darüber besteht, bei welcher Einkommenshöhe dieser Spitzensteuersatz erreicht werden soll. Vor der Steuerreform lag der Spitzensteuersatz bei 53 v. H. , er wurde von einem Ledigen bei einem Einkommen von DM 110.000,-- erreicht, nach dieser Reform lauten die entsprechenden Daten 56 v. H. und 130.000,-- DM. Je nach politischem oder sozialem Standort wurden in der Diskussion um den Spitzensteuersatz Beträge zwischen etwa 50 v. H. und 80 v. H. genannt. Bei der Diskussion über die optimale Höhe des Grenzsteuersatzes müssen zwei gegensätzliche Effekte berücksichtigt werden. Durch einen höheren Grenzsteuersatz könnte der Umverteilungseffekt der Einkommensteuer vergrößert werden. Andererseits können durch zu hohe Besteuerung "disincentives" ausgelöst werden, die das Wachstum der Wirtschaft stark beeinträchtigen könnten. Den geeigneten Kompromiß zwischen diesen gegenläufigen Argumenten zu finden, war und ist eines der wichtigsten Ziele einer Reform der Einkommensbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland.

Die Steuerreformdiskussion wurde in der gesamten finanzwissenschaftlichen Literatur, in Veröffentlichun-

gen, Kongressen und Arbeitskreisen der politischen Parteien, in den Parlamenten und Regierungen und in der Presse geführt. Ein Vorreiter dieser Diskussion war der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen mit seinem Gutachten zu einzelnen Bereichen des deutschen Steuersystems, von denen - zumindest im Zusammenhang mit dieser Arbeit - das Gutachten zur Reform der direkten Steuern besonders zu berücksichtigen ist¹⁰.

Zum zentralen Beitrag der Reformdiskussion wurde jedoch das Gutachten der 1968 vom Bundesminister eingesetzten Steuerreformkommission unter dem Vorsitz von R. Eberhard, das im April 1971 veröffentlicht wurde¹¹. Dieses Gutachten stellt die umfassendste Arbeit zum Gesamtbereich der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland dar. In ihm wird nicht nur das Steuersystem als Ganzes einer kritischen Würdigung unterzogen, sondern auch die Regelungen innerhalb von Einzelsteuern werden - z. T. bis in kleinste Details hinein - kritisch untersucht, wobei, allein schon aufgrund ihrer Stellung im deutschen Steuergefüge, die Lohn- und Einkommensteuer den größten Raum einnimmt.

Wichtige Beiträge für die Auseinandersetzung um die Steuerreform lieferte auch das Institut "Finanzen und Steuern" mit einigen Untersuchungen, die jedoch jeweils nur kleinere Ausschnitte des Gesamtproblems erfassen, indem Einzelsteuern isoliert auf ihre Reformbedürftigkeit hin untersucht werden¹². Gleichwohl haben diese - wissenschaftlich gut fundierten - Veröffentlichungen sicher die Diskussion bereichert.

Ebenso lieferte das Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler wichtige Beiträge für die Suche nach einem Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem. Die Untersuchungen dieses Instituts befassen sich in einer Reihe von Veröffentlichungen mit einzelnen Steuern, mit Teilen von Steuern und auch mit Reformüberlegungen für das gesamte Steuersystem¹³.

Auffallend an all diesen Veröffentlichungen ist jedoch, daß sich die Reformvorschläge meist bis in Detailregelungen hinein nicht sehr weit vom geltenden Steuerrecht entfernen. So ist es auch nicht verwunderlich, daß die Einkommensteuerreform 1975 - mit Ausnahme des Kinderlastenausgleichs - nicht zu einer wirklichen Reform geriet. Die Steuerreformdiskussion in einigen anderen Staaten war ebenfalls lebhaft. In diesem Punkt jedoch unterschied sie sich häufig von der in Deutschland geführten Debatte. So legte z. B. das kanadische Gegenstück der Steuerreformkommission, die Royal Commission on Taxation, ihr Gutachten vor¹⁴, in dem sie - unabhängig von einer kurzfristigen politischen Realisierbarkeit - Vorstellungen für ein kanadisches Steuersystem entwickelte, das sich in einigen Punkten deutlich vom in Kanada praktizierten System unterscheidet. So wichtig es auch sein mag, allzu abrupte Änderungen in der Besteuerung zu vermeiden, um Verunsicherungen der einzelnen Steuerpflichtigen und des Unternehmensbereichs zu vermeiden, so unumgänglich dürften aber auch klare Vorstellungen über ein langfristig erwünschtes Besteuerungssystem sein, die in einigen Abhandlungen jedoch fehlen. Zum anderen muß auch gesehen werden, daß sich Verbesserungen wie in vielen anderen Bereichen auch im Steuerwesen nur erreichen lassen, wenn der Mut aufgebracht wird, wenigstens in Einzelbereichen durchgreifende Änderungen auch konzeptioneller Art zu erwägen.

Um so interessanter ist der Vorschlag von W. Engels, J. Mitschke und B. Starkloff zu bewerten, mit der "Staatsbürgersteuer" ein Modell "zur Reform der direkten Steuern und persönlichen Subventionen durch ein integriertes Personalsteuer- und Subventions-system"¹⁵ anzubieten. Schon der Versuch, den gesamten Bereich der direkten Besteuerung - einschließlich der Transfers - in einem einzigen System zusammenzufassen, sprengte die bis dahin geführte Reformdiskussion. Nur in der Diskussion um die negative Einkommensteuer, die besonders in den USA geführt wurde, ist ähnliches zu finden. Der Vorschlag der drei Autoren setzt sich aus einer Reihe von bekannten und auch diskutierten Bausteinen zusammen, die aber erst in dieser neuartigen Kombination nach Meinung der Autoren eine gerechte und zudem noch einfache Besteuerung aller Bürger ergeben.

Es ist das Ziel der vorliegenden Arbeit, herauszufinden, ob die Staatsbürgersteuer geeignet ist, die mit der Einkommensbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland verbundenen Probleme zu lösen. Dazu muß sie die Bedingungen der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit erfüllen, sie darf nicht gegen die verschiedenen Neutralitätspostulate verstoßen, der Erhebungsaufwand darf nicht zu groß sein, und die Steuer muß zur Regulierung der Aufkommenshöhe, zur Anpassung an inflationäre Entwicklungen und aus konjunkturpolitischen Gründen variierbar sein. Hauptpunkt bleibt jedoch, daß die Staatsbürgersteuer aufgrund der Integration der anderen Instrumente nicht nur Hauptinstrument, sondern alleiniges Mittel der staatlichen Distributionspolitik wäre. Ob sie diesen Ansprüchen gerecht werden könnte, entscheidet weitgehend über den Wert, den man diesem Modell beimessen könnte.

1.2 GANG DER UNTERSUCHUNG UND ABGRENZUNG DES THEMAS

Die Untersuchung soll sich beschränken auf die Einkommensbesteuerung der privaten Haushalte. Alle mit der Einbeziehung der Unternehmensbesteuerung und mit der Gewinnermittlung zusammenhängenden Probleme bleiben bei den Betrachtungen unberücksichtigt, da die in diesem Bereich liegenden, vielschichtigen Probleme den Rahmen dieser Arbeit bei weitem sprengen würden und eine Bewertung der Staatsbürgersteuer als Ersatz für die Einkommensteuer auch bei Ausklammerung dieser Bereiche möglich ist. So bleibt vor allem die Teilerwerbssteuer unberücksichtigt, über die die Autoren die Verknüpfung der Besteuerung der Haushalte und des Unternehmensbereichs vornehmen. Ebenso sollen jene Probleme außer acht gelassen werden, die die Staatsbürgersteuer im Zusammenhang mit den Außenbeziehungen aufwirft. Außenbeziehungen liegen in der Individualbesteuerung dann vor, wenn Staatsbürgerschaft und das Ursprungsland von Einkünften eines Steuerpflichtigen nicht übereinstimmen.

Die Staatsbürgersteuer gemäß der Konzeption ihrer Befürworter ist als Gesamtsystem der direkten Besteuerung anzusehen und letztlich auch nur als solches zu werten. Gleichwohl hängt der Bestand dieses Systems von den Einzelbausteinen ab, die deshalb zunächst getrennt auf ihre Verwendbarkeit im Rahmen der Individualbesteuerung hin untersucht werden sollen.

Zuvor werden jedoch neben die Staatsbürgersteuer noch vergleichbare Konzeptionen anderer Autoren gestellt, auf die sich die Vertreter der Staatsbürgersteuer berufen haben.

Da der Wert der Staatsbürgersteuer nach Ansicht ihrer Befürworter wesentlich in ihren Vorzügen gegenüber der Einkommensteuer zu suchen ist, werden diese behaupteten Vorzüge nach der Darstellung der Gesamtkonzeption aufgeführt.

Die kritische Würdigung der Staatsbürgersteuer beginnt mit der Analyse des Einkommensbegriffs, denn dem Gegenstand und der Bemessungsgrundlage der Besteuerung kommen bei einer Steuer mit einer derart zentralen Stellung im Gesamtsystem besondere Bedeutung zu. Es ist u.a. zu untersuchen, ob sich das Einkommen überhaupt als alleiniger Indikator der steuerlichen Leistungsfähigkeit eignet. Nur wenn das Einkommen allein die steuerlich zu berücksichtigende Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen ausdrückt, kann die Staatsbürgersteuer als einzige direkte persönliche Steuer gebilligt werden. Außerdem muß die Frage geprüft werden, ob die Trennung der Besteuerung in Konsumsteuer und Reinvermögenszuwachssteuer gerechtfertigt ist, insbesondere ob diese Trennung nicht die Neutralität der Steuer in bezug auf die Verwendung des Einkommens beeinträchtigen kann.

Als ein Vorteil wird von den Initiatoren genannt, daß die Staatsbürgersteuer nicht das Periodeneinkommen, sondern das Lebens Einkommen zur Bemessungsbasis macht. Es muß daher auch die Frage geklärt werden, ob das Lebens Einkommen und nicht das Periodeneinkommen Grundlage einer an der individuellen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ausgerichteten Steuer sein sollte.

Anschließend werden zwei weitere Einzelbausteine der Staatsbürgersteuer, die Reinvermögenszuwachssteuer und das Bürgergeld, auf ihre Rechtfertigung und auf ihre Bedeutung für das Gesamtsystem hin diskutiert, wobei auch auf Einzelregelungen, wie den Zeitpunkt der Besteuerung der Wertzuwächse oder die sozialpolitisch motivierte Differenzierung des Bürgergeldes, einzugehen ist. Ebenso muß die Tarifgestaltung der Konsumsteuer - und in Abhängigkeit davon der Reinvermögenszuwachssteuer - auf ihre distributiven Effekte hin untersucht werden. Insbesondere ist nach diesen Effekten im Vergleich zur Distributionswirkung der bestehenden Regelungen zu fragen.

Schließlich ist es zu prüfen, ob die Staatsbürgersteuer wirklich zu der in Aussicht gestellten verwaltungsmäßigen Vereinfachung führen könnte, wobei auch notwendige Vorkehrungen zur Vermeidung von Steuerhinterziehungen einbezogen werden. Ebenso wird in diese Beurteilung einbezogen, wie aufwendig eine Anpassung der Staatsbürgersteuer an mögliche inflationsbedingte Entwicklungen zu realisieren wäre.

Es kommt jedoch nicht nur darauf an, ob die Staatsbürgersteuer in der Lage ist, die an sie allein von der fiskalischen Zielsetzung her gestellten Anforderungen zu erfüllen; es muß auch geklärt werden, wie sich diese Steuer als Instrument der nichtfiskalischen Besteuerung bewähren könnte. So müssen neben der wachstumspolitischen Bedeutung der Beschränkung der laufenden Besteuerung auf die Konsumausgaben auch die "built-in flexibility" und die automatische Stabilisierungswirkung der Staatsbürgersteuer untersucht werden. Außerdem muß die Eignung des Steuer-

modells für den Einsatz als Mittel der ad hoc-Stabilisierungspolitik geklärt werden.

Der abschließenden Bewertung der Staatsbürgersteuer als Ganzes und deren Einzelbausteine folgt die Frage, ob diese Steuer insgesamt oder auch einzelne Bestandteile des Modells in anderer Kombination als Vorschlag für eine grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland angesehen werden können.

Fußnoten zu Abschnitt 1

- ¹Vgl. Steuerreform-Kommission, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971, S. 24
- ²Vgl. ebenda, S. 75.
- ³Vgl. I. Müssener, Der Stand der Reformdiskussion um die Einkommensbesteuerung im Rahmen des Steuersystems der Bundesrepublik Deutschland, Bonn 1972, S. 31.
- ⁴Wissenschaftlicher Beitrag bei Bundesministerium der Finanzen, Bericht über eine organische Steuerreform, 1953, In: Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium für Finanzen. Entschlüsseungen, Stellungnahmen und Gutachten 1949 - 1973, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Tübingen 1974, S. 10 ff.
- ⁵Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O. S. 68 ff. Vgl. auch: Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, Bonn 1967, S. 23 f.
- ⁶Vgl. Einkommensteuergesetz 1977, Bundesgesetzblatt I, S. 2365, § 23.
- ⁷Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 22.
- ⁸Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 160.
- ⁹Vgl. Zur Steuerreform. Die Einkommensteuer. Institut "Finanzen und Steuern", Heft 100, Band 4, Bonn 1974, S. 24.
- ¹⁰Vgl. Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O.
- ¹¹Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O.
- ¹²Vgl. Zur Steuerreform. Veröffentlichungen des Instituts "Finanzen und Steuern". Heft 100, Band 1: Die Vermögensteuer, Band 2: Die Realsteuern, Band 3: Die Erbschaftsteuer, Band 4: Die Einkommensteuer, Bonn 1971 - 1974.

- ¹³ Vgl. Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem. Diskussionsbeiträge zur Reform des materiellen Steuerrechts. Veröffentlichungen des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Heft 20, Bad Wörishofen 1971.
- ¹⁴ Vgl. Royal Commission on Taxation, Report of the Royal Commission on Taxation. Volume 3. Taxation of Income, Part A - Taxation of Individuals and Families. Ottawa 1966 (im folgenden zitiert als Carter-Report).
- ¹⁵ W. Engels, J. Mitschke und B. Starkloff, Staatsbürgersteuer. Vorschlag zur Reform der direkten Steuer und persönlichen Subventionen durch ein integriertes Personalsteuer- und Subventionssystem. Veröffentlichungen des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Heft 26, Bad Wörishofen 1974 (im folgenden zitiert als: Staatsbürgersteuer).

2. DIE KONZEPTION DER STAATSBÜRGERSTEUER

2.1 DIE WESENTLICHSTEN MERKMALE DES MODELLS

Die Staatsbürgersteuer ist von ihren Initiatoren als geschlossene und umfassende Konzeption der Personenbesteuerung und -subventionierung entwickelt. Sie soll an die Stelle der direkten Steuern unseres heutigen Steuersystems sowie der Transferzahlungen des Staates treten. Einkommensteuer (einschl. Lohn- und Kapitalertragsteuer) sowie die Vermögensteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer als direkte Steuern und das Wohngeld, das Kindergeld, Sparprämien, Wohnungsbauprämien, Arbeitnehmersparzulagen sowie Ausbildungsbeihilfen und Hilfen der Sozialfürsorge als Transfers würden überflüssig, wenn die Staatsbürgersteuer eingeführt würde¹. Im Unternehmensbereich soll sie ergänzt werden durch die Teilhabersteuer, der zufolge die Körperschaftsteuer entfällt. Die ursprüngliche Konzeption der Teilhabersteuer² wird im Modell der Staatsbürgersteuer jedoch in abgewandelter Form verwendet. Während die ursprüngliche Konzeption der Teilhabersteuer die Gewinne der Unternehmen unabhängig von der Ausschüttung im Verhältnis der Anteile am Grundkapital fiktiv auf die Anteilseigner aufteilt und bei ihnen der persönlichen Einkommensteuer unterwirft³, ist der in der Staatsbürgersteuer verwendete Teilhaberertrag definiert durch die Summe aus dem ausgeschütteten Gewinn, soweit er auf den jeweiligen Anteilseigner entfällt, und der Wertsteigerung seiner Unternehmensanteile⁴. Dieser Teilhaberertrag unterliegt der Teilhabersteuer, wobei der auf natürliche Personen entfallende Teil der Teilhabersteuer den entsprechenden Personen bei ihrer Staatsbürgersteuerschuld angerechnet wird.

Der Staatsbürgersteuer unterliegen alle unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen (also Inländer). Inländische Einkommen von Ausländern werden mit dem marginalen Steuersatz der Staatsbürgersteuer belastet - das Bürgergeld wird nur Inländern gewährt -, ausländische Einkünfte von Inländern sind ohne Einschränkung staatsbürgersteuerpflichtig. Diese grundsätzliche Regelung ist durch Doppelbesteuerungsabkommen abänderungsfähig⁵.

Die Staatsbürgersteuer verwendet einen umfassenden Einkommensbegriff. Ihr unterliegen nicht nur alle zufließenden Einkünfte (Quellentheorie), sondern auch alle Wertsteigerungen an vorhandenem Vermögen sowie Vermögenszuflüsse, wie z. B. Geschenke, Gewinne und Erbschaften (Reinvermögenszugangstheorie). Sie erfaßt mit dem Konsum und dem - zu Marktpreisen bewerteten - Reinvermögenszuwachs alle Einkommen natürlicher Personen⁶.

Unter diesem Gesichtspunkt kann die Staatsbürgersteuer in zwei Teile aufgeteilt werden. Die Konsumsteuer erfaßt das konsumierte Einkommen in der Periode des Konsums. Einkommen, das sich in einer Erhöhung des Vermögens niederschlägt, unterliegt der Reinvermögenszuwachssteuer, die nur einmal, und zwar am Lebensende des Steuerpflichtigen erhoben wird. Sie erfaßt dann das gesamte Vermögen des Steuerpflichtigen. Das so um die Steuerschuld verminderte Vermögen gilt bei den Erben als steuerpflichtiger Vermögenszuwachs. Wird es konsumiert, greift auch hier die Konsumsteuer, wird es als Vermögen gehalten, unterliegt es beim Tode der Erben der Reinvermögenszuwachssteuer. Minderungen des Vermögens werden - soweit sie nicht auf Wertverlusten nach wie vor gehaltener Vermögensbestandteile beruhen -

in der entsprechenden Periode zum konsumierten Einkommen gerechnet und somit der Konsumsteuer unterworfen. Die Konsumsteuer, deren Steuertarif auf das konsumierte Einkommen angewendet wird, wird periodisch erhoben und ähnelt somit der traditionellen Einkommensteuer.

Die umfassende Definition der Steuerbemessungsgrundlage sowie die Trennung von Konsumsteuer und Reinvermögenszuwachssteuer werfen Abgrenzungsschwierigkeiten auf, für die die Initiatoren auch Lösungen anbieten. So gehören ihrer Meinung nach Eigenleistungen und Nutzungen eigenen Vermögens ebenso zum Einkommen wie alle Zuwendungen von Dritten (Schenkungen, Lotteriegewinne und ähnliches), und sie werden nach ihrer Verwendung von der Staatsbürgersteuer erfaßt. Die Autoren messen der Frage von Abgrenzung zwischen Konsum und Ersparnis keine große Bedeutung bei, da sie für erwiesen halten, daß der Steuerpflichtige durch eine Vergrößerung des buchmäßigen oder tatsächlichen Vermögens weder steuerliche Vor- oder Nachteile erreichen kann⁷.

Auch bei der Gestaltung des Tarifs wird ein ungewöhnlicher Weg beschritten. Die Steuerbemessungsgrundlage wird mit einem Steuersatz belastet, der unabhängig ist von der Höhe der Steuerbemessungsgrundlage. Der konstante Marginalsteuersatz entspricht somit dem Durchschnittssteuersatz. Allerdings wird durch die Einführung des Staatsbürgergeldes eine indirekte Progression des Steuertarifs erreicht, die oberhalb eines bestimmten Einkommens der durch einen Freibetrag ausgelösten gleicht, wobei der Grad der Progression durch die Höhe des Steuersatzes und des Staatsbürgergeldes bestimmt wird⁸. Dieses Bürgergeld ist eine Definitivzahlung des Staates an seine Bürger, wird jedoch mit der Steuerschuld verrechnet, so daß bei Bürgern mit sehr geringem

steuerpflichtigen Konsum eine Nettotransferzahlung an diese Bürger in Höhe der Differenz des für sie festgesetzten Bürgergeldes und ihrer Steuerschuld erfolgt. In diesen Fällen macht sich der negative Ast des Tarifs der Staatsbürgersteuer bemerkbar, sie wirkt als "negative income tax".

Für Steuerpflichtige mit einem höheren Einkommen und einem entsprechend höheren Konsum wirkt das Bürgergeld wie ein Freibetrag auf die Steuerbemessungsgrundlage. Die Höhe des Freibetrages hängt bei dieser Betrachtungsweise nur von der Höhe des Bürgergeldes und vom Marginalsteuersatz ab. Das Bürgergeld entspricht somit - mit Ausnahme des negativen Astes - in seiner Wirkung dem heutigen Grundfreibetrag der Einkommensteuer.

Als Berechnungsformel für die Steuerschuld gilt:

$$s = -b + mx,$$

wobei "s" der Steuerschuld in DM, "b" dem Absolutbetrag des Staatsbürgergeldes in DM, "m" dem Marginalsteuersatz in v. H. und "x" der Steuerbemessungsbasis in DM entsprechen⁹.

Als Größenordnung für den Marginalsteuersatz wurden 40 v. H. vorgeschlagen, während das Bürgergeld DM 3.600 pro Jahr für jede erwerbstätige Person betragen soll¹⁰. Für erwerbsfähige, aber nicht erwerbstätige Personen (z. B. Hausfrauen) soll das Bürgergeld DM 3.000 betragen, und für noch nicht erwerbsfähige (Kinder) DM 1.200¹¹. Die genannten Absolutbeträge sind berechnet für das Basisjahr 1970 und sollen dynamisiert werden durch Anpassung an die Entwicklung des nominalen Pro-Kopf-Einkommens¹². Der Steuersatz dürfte jedoch, wenn die Steuer erst einmal eingeführt ist, nicht mehr

verändert werden, da dies die von den Autoren behauptete Neutralität der Staatsbürgersteuer in bezug auf die Aufteilung des Einkommens zwischen Konsum und Ersparnis zunichte machen oder erhebliche verwaltungsmäßige Probleme aufwerfen würde.

"Das Bürgergeld soll nach sozialen Gesichtspunkten gestaffelt werden"¹³. Diese Forderung ergibt sich zwangsläufig, denn es soll die im heutigen Steuersystem gebräuchlichen Freibeträge ersetzen und die oben erwähnten Transfers in sich aufnehmen. In die Berechnung des Staatsbürgergeldes müssen dann auch subjektive, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinflussende Faktoren Eingang finden. Wie dies geschehen soll, wird nicht näher erläutert¹⁴.

Die oben genannte Formel kann selbstverständlich nur bei der laufenden Besteuerung des Konsums Anwendung finden. Zwar soll für die Konsumsteuer und die Reinvermögenszuwachssteuer der gleiche Steuersatz gelten, schon um die Neutralität der Steuern in bezug auf die Einkommensverwendung zu gewährleisten, aber ein Bürgergeld kann es bei der Reinvermögenszuwachssteuer nicht geben, so daß die Formel für diese Steuer sich auf

$$s = m \cdot x$$

reduzieren würde. Hier läge somit ein streng proportionaler Tarif vor. Die Steuerbemessungsgrundlage wird bei der Vermögenszuwachssteuer gebildet aus dem gesamten zu Marktpreisen bewerteten Vermögen des Steuerpflichtigen an dessen Todestag oder, wenn die Steuer erst zu Lebzeiten des Steuerschuldners eingeführt wurde, durch die Differenz des Wertes des Ver-

mögens am Todestag und am Tag der Einführung der Staatsbürgersteuer.

Die Erhebung der Staatsbürgersteuer ähnelt der der heutigen Einkommensteuer. Jeder Staatsbürgersteuerpflichtige kann zu Beginn jeder Steuerperiode ggf. Freibeträge für Werbungskosten und für die voraussichtliche Vermögensbildung auf seiner Steuerkarte eintragen lassen. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen werden nicht berücksichtigt¹⁵. Dann erfolgt bei den Einkünften aus unselbständiger Arbeit wie auch heute eine Besteuerung an der Einkommensquelle, die nach Beendigung der Steuerperiode durch eine Veranlagung zur Staatsbürgersteuer ergänzt wird. Bei dieser Veranlagung werden die Einkünfte der Periode dem Vermögenszuwachs dieser Periode, soweit er nicht auf Wertsteigerungen vorhandener Vermögensteile basiert, gegenübergestellt. Die Differenz dieser Größen ist definitionsmäßig der Konsum, der der laufenden Steuer unterliegt. Nach dieser Veranlagung können sich je nach persönlichen Verhältnissen Steuernach- oder -rückzahlungen ergeben.

Die Kontrolle der Erfassung aller Einkünfte würde in ähnlicher Weise wie auch heute erfolgen. Die Ermittlung des Vermögenszuwachses kann nach Meinung der Initiatoren, die davon ausgehen, daß eine Falschbewertung des Vermögens weitgehend ohne steuerliche Vor- oder Nachteile bleibt, auf dem Wege der Selbstveranlagung durch die Steuerpflichtigen erfolgen. Da in bestimmten Fällen eine Überbewertung des Vermögens zu Zinsvorteilen führt, wird die Anwendung handelsrechtlicher Höchstwertvorschriften vorgeschlagen¹⁶.

Trotzdem sind die Initiatoren der Meinung, daß diese Steuer mit sehr viel geringerem Aufwand als die heutige

Einkommensteuer zu erheben wäre, ganz abgesehen von den übrigen Vorteilen, die das System der Staatsbürgersteuer gegenüber den heutigen Steuern nach Meinung der Initiatoren aufweist.

2.2 DIE BEHAUPTETEN VORZÜGE DER STAATSBÜRGERSTEUER GEGENÜBER DEM HEUTIGEN STEUERSYSTEM

Die Staatsbürgersteuer wird von ihren Initiatoren als Steuermodell mit erheblichen Vorteilen gegenüber der heutigen Einkommensteuer dargestellt, obwohl der Einbau eines einzelnen Bausteins in das heutige Steuersystem keinen wesentlichen Fortschritt bringen würde. "Ihre Kombination jedoch ergibt ein System von verblüffender Einfachheit bei größerer Gerechtigkeit und geringeren volkswirtschaftlichen Kosten"¹⁷.

Die Staatsbürgersteuer gestattet die Anwendung eines sehr umfassenden Einkommensbegriffs. Durch die Berücksichtigung aller die individuelle Leistungsfähigkeit des Besteuernten beeinflussenden Faktoren wird nach Meinung der Initiatoren die Voraussetzung für eine gerechte Verteilung der Steuerlasten geschaffen. Jedes Einkommen wird nach ihren Vorstellungen genau einmal erfaßt und besteuert¹⁸. "Es gibt weder eine intertemporale Doppelbesteuerung noch Mehrfachbesteuerung durch mehrere Steuern (Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer) noch Doppelbelastung durch definitive Besteuerung der Einkünfte aus bestimmten Rechtsformen (Körperschaftsteuer). Auf sämtliche Einkünfte wird derselbe Tarif angewandt, und es wird unmöglich, Steuer- und Zinsvorteile dadurch zu erlangen, daß bei einzelnen Einkunftsarten (Gewerbebetrieb) größere Gestaltungsmöglichkeiten der Einkommensperiodisierung liegen als in anderen"¹⁹.

Die heute in der Bundesrepublik Deutschland praktizierte Einkommensteuer begünstige den "Verschwender".

Die Staatsbürgersteuer habe diese Wirkung nicht, sie verhalte sich vielmehr vollkommen neutral in bezug auf die Verwendung des Einkommens. "Der Steuerpflichtige erfährt durch höhere oder geringere Vermögensbildung weder steuerliche Vor- noch Nachteile"²⁰. Die Staatsbürgersteuer löst sich weitgehend von der Periodenbetrachtung der traditionellen Einkommensteuersysteme. Das Periodeneinkommen wird nur noch als technisches Hilfsmittel bei der Ermittlung des Konsums benutzt. Das Lebenseinkommen wird letztlich zum Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. "Zwei Personen, die gleiches Lebenseinkommen und gleiche Lebensdauer haben, zahlen stets auch gleich viel Steuern"²¹. Die Staatsbürgersteuer steht damit im Gegensatz zu den herkömmlichen periodenbezogenen Einkommensteuersystemen, bei denen diese Forderung nur in Ausnahmefällen erfüllt ist. Die Autoren der "Staatsbürgersteuer" halten ihr System dabei nicht nur vom Ansatz her für gerechter - das Lebenseinkommen spiegelt die wahre Leistungsfähigkeit wider -, sondern es vermeide auch sämtliche Probleme, die bei der Periodenzurechnung stark schwankender Einkünfte in herkömmlichen Besteuerungssystemen entstehen.²²

Die Staatsbürgersteuer sei ferner neutral in bezug auf die rechtliche Einkleidung von Einkünften. Das heutige deutsche Steuersystem bringe mit seinem Nebeneinander von Einkommensteuer und Körperschaftsteuer Verzerrungen mit sich. Gewinne von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften werden steuerlich unterschiedlich behandelt. Die Körperschaftsteuer, von der alle Kapitalgesellschaften erfaßt werden, ist unabhängig von Stellung und Einkommen des Anteilseigners, die Gewinne aus Personengesellschaften werden jedoch ausschließlich

durch die nach Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten ausgestaltete Einkommensteuer erfaßt. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung kann die Wahl der Rechtsform eines Unternehmens beeinflussen und widerspricht somit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Wettbewerbsneutralität. Die Integration der Unternehmensbesteuerung, wie sie die Staatsbürgersteuer vorsieht, räumt nach Meinung ihrer Initiatoren diese Probleme aus. Diese Integration erfolgt über die Teilhabersteuer. Diese ist jedoch keine Definitivsteuer, sondern eine Quellensteuer, die auf die Steuerschuld der Anteilseigner anrechenbar ist. Die Definitivbesteuerung erfolgt dann durch die Konsum- bzw. Reinvermögenszuwachssteuer, die in Verbindung mit dem Bürgergeld die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Dieses Verfahren beseitigt somit nicht nur eine Reihe von Problemen²³, sondern es führe auch zu einer größeren Steuergerechtigkeit.

Die Einführung der Staatsbürgersteuer würde nach Meinung ihrer Initiatoren zu einer wesentlichen Vereinfachung des heute in der Bundesrepublik Deutschland realisierten Steuersystems führen. Zwar wäre der Aufwand für die Lohnsteuer sowie für die Körperschaft- (Teilhaber-) steuer etwa ebenso groß zu veranschlagen wie im heutigen Steuersystem, und auch die Staatsbürgersteuererklärung zum Jahresende wäre genauso erforderlich wie heute die Einkommensteuererklärung bzw. der Lohnsteuerjahresausgleich. Aufwandsmindernd wirke jedoch der Wegfall von Sondervorschriften für Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Tarifbegünstigungen und für bestimmte Einkunftsarten. Der Aufwand für die Festsetzung und Erhebung der Kapitalertragsteuer, Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungssteuer würde völlig entfallen. Festsetzung und Auszahlung sämtlicher staat-

licher Transferausgaben würden in die Berechnung des Bürgergeldes einbezogen und dadurch erheblich erleichtert²⁴.

Weiterhin wirke sich vereinfachend aus, daß es aufgrund der Tarifgestaltung steuerlich keinen Unterschied macht, ob Ehepartner getrennt oder zusammen veranlagt werden²⁵, und auch der Wegfall besonderer Bewertungsvorschriften im Einkommensteuerrecht wirke sich verwaltungsvereinfachend aus²⁶.

Die Einkommensteuer ist in den marktwirtschaftlich orientierten Staaten das Hauptinstrument der staatlichen Distributionspolitik. Allerdings wird auch eine ganze Reihe anderer Instrumente zur Verteilungspolitik mit herangezogen, z. B. die Beiträge und Leistungen der Sozialversicherung, das Kindergeld, Sparprämien und andere Transfers. Das Zusammenspiel dieser Instrumente ist nach Meinung der Autoren der "Staatsbürgersteuer" in seiner Auswirkung nicht mehr überschaubar. Sie meinen, daß durch die Integration der meisten dieser Verteilungsinstrumente in ihre Staatsbürgersteuer überschaubarere und allein dadurch schon bessere Verteilungswirkungen zu erzielen sind²⁷. Weiterhin ermögliche die Tarifgestaltung der Staatsbürgersteuer einen problemlosen Familienlastenausgleich, der sowohl dem Prinzip der horizontalen wie auch der vertikalen Gerechtigkeit entspricht²⁸.

Als weiterer Vorteil der Staatsbürgersteuer wird die Möglichkeit einer umfassenderen Vermögensbildung, auch für Bezieher kleinerer Einkünfte, und - in Verbindung mit der Teilhabersteuer - eine größere Attraktivität der Kapitalanlage im Unternehmensbereich für breite Bevölkerungsschichten sowie, daraus resultierend, ein

größeres Wachstum der Wirtschaft angesehen²⁹.

Außerdem ergäben sich der Vorteil einer leichteren Vermeidung inflationsbedingter Verzerrungen der Steuerlast durch einfache Anpassung des Bürgergeldes³⁰ sowie eine wesentliche Vereinfachung des Außensteuerrechts, da vorbehaltlich etwaiger Doppelbesteuerungsabkommen ausländische Einkünfte im Inland mit dem Marginalsteuersatz belastet werden, weil das Bürgergeld nur unbeschränkt Steuerpflichtigen (Inländern) gewährt wird. Für ausländische Beteiligungen an teilhabersteuerpflichtigen Körperschaften und Gesellschaften wird die Teilhabersteuer als Definitivsteuer erhoben. Einkünfte von Inländern im Ausland können problemlos - unter Beachtung etwaiger Doppelbesteuerungsabkommen - der Staatsbürgersteuer unterworfen werden³¹.

2.3 VERGLEICH MIT ÄHNLICHEN KONZEPTIONEN

2.3.1 "EXPENDITURE TAX" VON KALDOR

Die Autoren der "Staatsbürgersteuer" weisen selbst darauf hin, daß ihr Entwurf in seinen wesentlichen Bestandteilen aus bereits bekannten und diskutierten Elementen besteht. Es liegt deshalb nahe, diese Konzeptionen mit dem Gesamtsystem Staatsbürgersteuer zu vergleichen.

Eines der Hauptmerkmale der Staatsbürgersteuer ist, daß nur die Konsumausgaben eines Steuerpflichtigen der laufenden Besteuerung unterworfen werden, während die Ersparnisse zu Lebzeiten des Steuerpflichtigen keiner Besteuerung unterliegen. Ein derartiger Vorschlag ist bereits im Modell der "expenditure tax" von N. Kaldor enthalten³², auf den sich die Autoren der "Staatsbürgersteuer" auch berufen.

Kaldor geht davon aus, daß die Konsumausgaben eines Steuerpflichtigen dessen Leistungsfähigkeit besser widerspiegeln als sein Einkommen³³. Er begründet seine Meinung unter anderem damit, daß der Vermögensverzehr der britischen Einkommensteuer nicht unterliegt, obwohl er die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Menschen erhöht. Eine Konsumsteuer wäre jedoch in der Lage, dieser Überlegung Rechnung zu tragen. Es ist nicht verwunderlich, wenn Kaldor gerade dieser Überlegung angesichts der Vermögensverteilung in England der 50er Jahre eine besondere Bedeutung beimißt.

Als Bemessungsgrundlage für seine Steuer wählt Kaldor die Ausgaben der entsprechenden Periode, die er nach folgendem Schema ermitteln will³⁴:

Bankguthaben und Kassenhaltung zu Beginn der Periode

+ alle Einkünfte der Periode (alle Arbeits- und Kapitaleinkünfte, aber auch Erbschaften, Geschenke und Gewinne)

+ empfangene Darlehen und Rückzahlungen gewährter Darlehen

+ Einkünfte aus der Veräußerung von Vermögensteilen

= Gesamteinnahmen

- verliehenes Geld und Tilgung von Schulden

- Vermögenserhöhung

- Bankguthaben und Kassenhaltung am Periodenende

= Bruttoausgaben

- nicht zu berücksichtigende Ausgaben

- Ausgaben für "durable goods", soweit sie nicht der entsprechenden Periode zuzurechnen sind

+ Ausgaben früherer Perioden für "durable goods", soweit sie dieser Periode zuzurechnen sind

= anzurechnende Ausgaben (= Bemessungsgrundlage)

Einige Posten dieser Aufstellung bedürfen einer näheren Erläuterung. Eine wichtige Größe stellen die "nicht zu berücksichtigenden Ausgaben" dar, die von den Bruttoausgaben abgezogen werden und somit der "expenditure tax" nicht unterliegen.

Kaldor geht davon aus, daß von der "expenditure tax" nur die Ausgaben einer Person oder eines Haushaltes belastet werden können, die dazu geeignet sind, den Lebensstandard des Besteuernten positiv zu beeinflussen. Ein solcher Ansatz führt dazu, daß zwei Steuerpflichtige, die - bei Außerachtlassung einer Beeinflussung durch Besitz - durch ihre Ausgaben den gleichen Lebensstandard erreichen, trotz möglicherweise unterschiedlicher Konsumausgaben mit dem gleichen Betrag zur "expenditure tax" herangezogen werden. Kaldor spricht sich deshalb dafür aus, daß Ausgaben, die aus vom Steuerpflichtigen nicht zu beeinflussenden Gründen zwangsläufig entstehen, ohne den Lebensstandard zu erhöhen, der Steuer nicht unterliegen³⁵. Er denkt hierbei in erster Linie an durch Krankheiten verursachte erhöhte Kosten der Lebenshaltung und möglicherweise auch an die Aufwendungen für Kinder, die er eher durch das Familiensplitting als durch Kinderfreibeträge berücksichtigen möchte.

Zu den nicht zu berücksichtigenden Ausgaben zählen auch noch die "notwendigen Ausgaben", die der Disposition des Steuerpflichtigen entzogen sind. Dazu zählen unter anderem vom Gericht verhängte Geldstrafen und Schadensersatzzahlungen, aber auch durch Unfälle, Diebstähle und ähnliches verursachte Ausgaben. Im Fall der Strafen treten keine großen Probleme bei der Durchführung auf, da solchen Zahlungen Rechtstitel zugrunde liegen, und gegen Strafen ist keine Versicherung möglich.

Diebstähle, Einbrüche, Unfälle, Brände, Schadenersatzverpflichtungen und ähnliches sind jedoch versicherbare Risiken. Für diese Fälle wird vorgeschlagen, da eine Besteuerung der Versicherungsprämien und der Versicherungsleistungen einer Doppelbesteuerung gleich käme, die Prämienzahlungen den steuerpflichtigen Ausgaben zuzurechnen, die möglichen monetären Versicherungsleistungen aber nicht als Einkommen anzurechnen, so daß auf den Verbrauch dieser Gelder auch keine "expenditure tax" erhoben wird³⁶.

Anders als bei diesen Sachversicherungen sieht Kaldor das Problem der persönlichen Versicherungen gegen Krankheit und Unfall. Beiträge an diese Versicherungen will er von der Steuerpflicht ausnehmen, so daß nur Krankheitskosten, die nicht bei einer Versicherung abgedeckt werden konnten, von der Steuer befreit sind. Beiträge zu Lebensversicherungen will Kaldor von der Besteuerung freigestellt wissen, weil er darin eine besondere Sparform sieht. Folgerichtig sind dann jedoch die Leistungen dieser Versicherungen bei ihrer Verausgabung zu konsumtiven Zwecken steuerpflichtig, soweit sie nicht aus anderen Gründen - z. B. wegen außergewöhnlicher Belastungen - von der Steuer auszunehmen sind³⁷.

Es muß noch darauf hingewiesen werden, daß Geschenke, Erbschaften, Spiel- und Wettgewinne dem Einkommen des Empfängers hinzugerechnet werden, im Falle ihres Konsums also steuerpflichtig sind. Die Bemessungsgrundlage der "expenditure tax" erfährt insoweit eine deutliche Ausdehnung in die Richtung auf eine "comprehensive tax base".

Auf die so definierte Bemessungsgrundlage wendet Kaldor dann den Steuertarif an. Er fordert dabei einen direkt progressiven Tarifverlauf, denn "a proportionate tax on expenditure ... would mean from a social point of view a more regressive form of taxation than a proportionate tax on income"³⁸.

Für den Tarifverlauf schlägt Kaldor neben einem Grundfreibetrag von 750 englischen Pfund einen bis auf 75 v. H. ansteigenden Marginalsteuersatz vor, der bei steuerpflichtigem Konsum von mehr als 5000 Pfund erreicht wird. Der Familienstand und die Kinderzahl sollen nach Kaldors Meinung durch ein Familiensplitting berücksichtigt werden.

Ein besonders großes Problem der traditionellen Einkommensteuer mit progressivem Tarif stellen unregelmäßig anfallende Einkünfte dar, die ein Entgelt für in mehreren Besteuerungsperioden erbrachte Leistungen sind. Konsumsteuern wie die "expenditure tax" weisen naturgemäß dieses Problem nicht auf, da der Anknüpfungspunkt für die Steuer auf den Zeitpunkt einer konsumtiven Verwendung abstellt, die Periodenzurechnung der Entstehung der Einkünfte also irrelevant wird. Allerdings wird durch direkt progressive Konsumsteuern ein ähnliches Problem aufgeworfen. Durch den Erwerb teurer und langlebiger Konsumgüter können die Konsumausgaben in einzelnen Besteuerungsperioden besonders stark steigen, obwohl diese Güter nur mit einem geringen Teil ihres Anschaffungspreises dem Konsum der betreffenden Perioden zugerechnet werden dürfen. Eine nur auf den Auszahlungszeitpunkt bezogene Konsumbesteuerung würde die gleichen Verzerrungen bewirken wie die strikt periodenbezogene Ein-

kommensteuer bei schwankenden Einkünften. Kaldor schlägt deshalb vor, den Steuerpflichtigen unabhängig vom Auszahlungszeitpunkt eine anteilmäßige Zurechnung der Anschaffungskosten auf die Perioden der voraussichtlichen Nutzungsdauer zu ermöglichen, also ein Verfahren, das dem "averaging" bei der klassischen Einkommensteuer entspräche.

Obgleich die "expenditure tax" nach Kaldors Meinung durchaus in der Lage wäre, die Einkommensteuer völlig zu ersetzen, geht er davon aus, daß sie lediglich eine Ergänzung zur Einkommensteuer darstellen und nur die "surtax" der englischen Einkommenbesteuerung ersetzen sollte.

Obwohl "expenditure tax" und Staatsbürgersteuer dem gleichen Grundgedanken einer Konsumbesteuerung entspringen, sind deutliche Unterschiede in den Konzeptionen erkennbar. Diese Differenzen lassen sich teilweise schon aus dem Anspruch der beiden Steuern erklären. Während die Staatsbürgersteuer ein umfassendes System der Individualbesteuerung sein will, ist die "expenditure tax" lediglich als Ergänzung zur Einkommensteuer bei höheren Einkommen gedacht. So weist die "expenditure tax" keinen negativen Ast auf, und die Einbeziehung der Unternehmensbesteuerung ist ebenfalls nicht vorgesehen.

Es sind jedoch auch abweichende Regelungen zwischen "expenditure tax" und Staatsbürgersteuer festzustellen, die nicht unbedingt auf diesen Unterschied im Anspruchsniveau zurückzuführen sind. Die Staatsbürgersteuer weist einen konstanten Grenzsteuersatz auf, ist jedoch durch das Bürgergeld mit einer indirekten Progression versehen. Kaldor hält eine derartige Ta-

rifgestaltung insbesondere bei einer Konsumsteuer für unsozial, da Bezieher hoher Einkommen zu gering belastet werden, und die "expenditure tax" ist deshalb sowohl mit einer indirekten Progression, die durch den Freibetrag erreicht wird, als auch durch mit der Bemessungsgrundlage ansteigenden Grenzsteuersätzen, also mit einer direkten Progression, ausgestattet.

Ein weiteres Unterscheidungsmerkmal liegt darin, daß die "expenditure tax" Ersparnisse, solange sie nicht wieder verausgabt werden, keiner Besteuerung unterwirft. Dies gilt auch nach dem Tode des Steuerpflichtigen - außer selbstverständlich einer Besteuerung bei den Erben, soweit sie diese Ersparnisse für ihren Konsum verwenden. Die Staatsbürgersteuer jedoch erfaßt den Konsum - durch die laufende Konsumsteuer - und die Ersparnisse - als Reinvermögenszuwachssteuer nach dem Tode - gleichermaßen, was gerade für die Konzeption der Staatsbürgersteuer außerordentlich wichtig ist. Ähnlich sind sich beide Konzeptionen allerdings in der steuerlich unterschiedlichen Behandlung von Konsum und Ersparnissen. Die Berücksichtigung von "durable goods" ist bei der Staatsbürgersteuer nicht vorgesehen, sie ist allerdings auch unnötig, da sich Belastungsverzerrungen nur bei einem direkt progressiven Steuertarif ergeben können. Lediglich wenn der Liquiditätsabfluß und der damit verbundene Zinseffekt in die Betrachtung einbezogen werden, wäre auch im System der Staatsbürgersteuer die Berücksichtigung langlebiger Konsumgüter vorzusehen. Außerdem sieht die Staatsbürgersteuer auch keine Freistellung von Ausgaben aus Gründen vor, die im heutigen Sprachgebrauch als außergewöhnliche Belastungen bezeichnet würden, da alle Merkmale dieser Art in der Höhe des Bürgergeldes Berücksichtigung finden sollen. Die Ähnlichkeit der beiden gegenübergestellten Modelle beschränkt sich im wesentlichen also darauf, daß in beiden Steuern ledig-

lich die Konsumausgaben einer periodischen Besteuerung unterworfen werden, die Einkommensbestandteile, die für die Erhöhung des Vermögens verwandt werden, jedoch von der periodischen Besteuerung ausgenommen bleiben.

2.3.2 DIE VORSCHLÄGE DER ROYAL COMMISSION ON TAXATION

Die Autoren der "Staatsbürgersteuer" beziehen sich außerdem auf die Vorschläge der Royal Commission on Taxation in Kanada³⁹. Diese Kommission legte 1966 ihren "Report of the Royal Commission on Taxation" vor, der umfangreiche und detaillierte Vorschläge zur Reform des kanadischen Steuersystems und Vorstellungen zur Einkommensbesteuerung enthält, die im Zusammenhang dieser Untersuchung von großer Bedeutung sind⁴⁰. Die Konzeption der Kommission erhebt den Anspruch einer umfassenden Besteuerung der persönlichen Einkommen. Sie steht damit zwischen der Konzeption der Staatsbürgersteuer, die neben der Einkommensbesteuerung auch die Transferzahlungen umfassen soll, und der "expenditure tax", mit deren Anspruch als Ergänzungssteuer zur traditionellen Einkommensteuer sie sich nicht zufrieden gibt.

Die Kommission geht bei ihren Überlegungen davon aus, daß bei der Besteuerung des Einkommens die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ist, die sich in der Verfügungsgewalt über wirtschaftliche Ressourcen äußert. Besteuerungsgrundlage soll jedoch nur der Teil der wirtschaftlichen Macht sein, der nicht unbedingt für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie nötig ist, wobei diese Größe nicht mit dem physischen Existenzminimum gleichzusetzen ist⁴¹. Man könnte sie eher als kulturelles Existenzminimum definieren.

Die Ermittlung der Höhe der Steuerbemessungsgrundlage setzt allerdings eine umfassende Ermittlung aller die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen beeinflussenden Faktoren voraus. Diesem Anspruch

soll die von der Kommission formulierte "comprehensive tax base" Rechnung tragen. Diese Bemessungsgrundlage wurde dabei abweichend von den meisten früheren Vorstellungen über die Einkommensverwendung formuliert. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen ergibt sich aus:

- "1. The market value of the goods and services used up by the tax unit during the year to satisfy its own wants (consumption).
2. The market value of the goods and services given the other tax units during the year (gifts).
3. The change over the year in the market value of the total net assets held by the tax unit (current saving = change in net worth = change in wealth). This may be either a positive or a negative figure in any time period"⁴².

Diese drei Bestandteile der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werden von den Autoren - zumindest aus steuerlicher Sicht - als vollkommen gleichwertig angesehen. Konsumieren, Sparen und Verschenken sind gleichermaßen Ausübung wirtschaftlicher Verfügungsgewalt.

Obgleich die wachstumsfördernde Wirkung einer auf das konsumierte Einkommen beschränkten Einkommensteuer von der Kommission durchaus anerkannt wird, lehnt sie eine reine Konsumsteuer als Ersatz für die Einkommensteuer ab. Eine derartige Steuer würde nach ihrer Meinung für die meisten Steuerpflichtigen höchstens eine geringe zeitliche Verschiebung ihrer Steuerzahlungen bedeuten, da Bezieher kleiner und mittlerer Einkommen ihre Ersparnisse doch früher oder später wieder in den Konsum überführen. Nur bei Beziehern sehr hoher Einkommen

würde sich eine solche Steuer stark bemerkbar machen, und das ist unter "equity"-Gesichtspunkten abzulehnen⁴³. Ebenso lehnt die Kommission eine Vermögensteuer als Hauptsteuer ab⁴⁴.

Aus Gründen der Praktikabilität wird die Steuerschuld über die Daten der Einnahmenseite ermittelt. Aus dieser Sicht "the tax base of each tax unit would include the annual net gains less net losses from the provision of personal services, the disposal of property, the receipt of gifts and legacies, windfall gains, the ownership of property, or any combination of the foregoing"⁴⁵.

Zu den grundsätzlich steuerpflichtigen Einnahmen gehören nach dieser Definition auch Wertsteigerungen von Vermögensbestandteilen, da diese Wertzuwächse unabhängig von ihrer Realisierung durch Veräußerung einen Zuwachs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit bedeuten. Allerdings stößt eine Besteuerung nichtrealisierter Wertzuwächse - wie auch die Diskussion um dieses Thema in der Bundesrepublik Deutschland in den vergangenen Jahren gezeigt hat - auf erhebliche administrative Schwierigkeiten. Die periodische Erfassung dieser Wertsteigerungen ist mit einem außerordentlich großen Verwaltungsaufwand verbunden, und ihre Besteuerung würde Liquiditätsprobleme für den Steuerpflichtigen auslösen können. Obgleich der "locking in-effect" dieser Maßnahme (Vermögensteile werden deshalb länger in Besitz gehalten werden, um der auf den Wertzuwachs entfallenden Steuer zu entgehen) von der Kommission durchaus gesehen wurde, schlägt sie vor, die nichtrealisierten Wertzuwächse nicht der laufenden Steuer zu unterwerfen. Allerdings muß dann aus "equity"-Gesichtspunkten und auch

zur Minderung des "locking in-effect" das Verschicken im Wert gestiegener Vermögensbestandteile und auch der Tod des Steuerpflichtigen als Sonderform der Realisation angesehen und steuerlich auch so behandelt werden⁴⁶.

Die von der Einnahmenseite her definierte Bemessungsgrundlage stimmt aber nur dann mit der über die Verwendungsseite abgeleiteten Bemessungsbasis überein, wenn noch einige Abzüge vom Einkommen zugelassen werden. Dazu sind in erster Linie die Ausgaben zu zählen, die im deutschen Steuerrecht zu den Werbungskosten gerechnet werden⁴⁷. Einen echten Grundfreibetrag will die Royal Commission jedoch nicht zugestehen, da das Existenzminimum der Steuerpflichtigen über ein entsprechend ausgestaltetes Transfersystem garantiert werden sollte⁴⁸. Die Einkommensteuer soll nur die relative Position der Besteuernten berühren. Wenn auch mit einer etwas anderen Argumentation schlägt die Kommission für den untersten Einkommensbereich die Besteuerung mit einem Steuersatz von Null v. H. vor⁴⁹. Diese Regelung jedoch entspricht in ihrer Wirkung vollinhaltlich der Wirkung des Grundfreibetrages.

In vollem Umfang abzugfähig sollen alle dem Erwerb von Einkünften dienenden Ausgaben sein⁵⁰. Diese Regelung, die mit der Regelung des Werbungskostenabzugs im deutschen Steuerrecht vergleichbar ist, begünstigt steuerlich alle Ausgaben, die auf die Erzielung von Einkünften gerichtet sind.

Außerdem sollen alle jene Ausgaben steuerlich nicht belastet werden, die aus in der Person des Steuerpflichtigen liegenden Gründen für diesen nicht frei disponierbar sind. Derartige Ausgaben können u. a. bestehen aus außergewöhnlichen Kosten für medizinische Versorgung, Unterhaltszahlungen an nahe Verwandte

oder auch spezifische Kosten arbeitender Mütter mit kleinen Kindern. Diese Kosten sollen nach Meinung der Kommission vom frei verfügbaren Einkommen - nicht vom Bruttoeinkommen - abgezogen werden⁵¹. Die große Bedeutung dieser Regelung wird erst deutlich bei Kenntnis der Tarifgestaltung, auf die an späterer Stelle eingegangen wird.

Zuvor soll noch auf eine weitere Besonderheit des Vorschlages der Royal Commission on Taxation in bezug auf die Gestaltung der Bemessungsgrundlage hingewiesen werden. Bezieher von zwischen den einzelnen Steuerperioden stark schwankenden Einkommen werden bei einem progressiven Steuersystem stärker belastet als Bezieher mit gleichmäßig laufendem Einkommen und gleichem Gesamteinkommen. Diesem viel diskutierten Nachteil der Einkommensperiodisierung bei progressiven Steuern will die Kommission dadurch abhelfen, daß Bezieher solcher Einkommen diese Einkünfte so auf bis zu fünf Jahre verteilen können, daß sich in diesen Perioden ein gleichmäßiges Einkommen ergibt. Das Inanspruchnehmen dieses "block averaging" ist allerdings an bestimmte Mindestwerte in den Einkommensschwankungen gebunden⁵².

Der Report enthält mit den "income adjustment accounts" einen weiteren Lösungsvorschlag für dieses Problem. Nach diesem Vorschlag soll es Empfängern einmaliger hoher Einkommen möglich sein, diese Einkommen ganz oder teilweise beim Staat zinsfrei zu hinterlegen. Steuerpflichtig werden diese Einkommen erst dann, wenn und soweit sie aus diesem Fonds abgerufen werden, um einer Verwendung durch den Besitzer zugeführt zu werden⁵³.

Auch bei der Wahl des Tarifverlaufs geht die Royal Commission on Taxation eigene Wege. Der Besteuerung

unterliegen soll nur der frei disponierbare Teil des Einkommens ("fraction of income available for discretionary use")⁵⁴. Dieser disponible Teil des Einkommens wird als mit der Gesamthöhe des Einkommens überproportional wachsend angesehen und dient als Bemessungsgrundlage der Einkommensbesteuerung. Auf diese Bemessungsgrundlage wird dann ein konstanter Steuersatz von 50 v. H. angewendet. Durch die im Verhältnis zum Einkommen progressiv anwachsende Bemessungsgrundlage und den konstanten Steuersatz ergibt sich, bezogen auf das Gesamteinkommen, ein direkt progressiver Tarifverlauf, dessen Grenzsteuersatz 50 v. H. entspricht.

Die Kommission empfiehlt eine Besteuerung des Haushalts und nicht der Einzelperson. Verheirateten steht sie einen größeren nicht frei disponierbaren - also steuerfreien - Einkommensanteil zu, wobei die "economies to marriage" - in Abhängigkeit vom Gesamteinkommen unterschiedlich stark - berücksichtigt werden sollen⁵⁵. Dies erfordert die Anwendung getrennter Steuertabellen für Ledige und Verheiratete.

Die Kinderzahl soll dagegen durch feste Abzüge von der Steuerschuld berücksichtigt werden, ein Verfahren, das dem deutschen Kindergeld ähnelt, wobei dieser Abzug jedoch für das erste Kind höher anzusetzen ist als für die folgenden, da das erste Kind auch höhere Aufwendungen erforderlich macht⁵⁶.

Ebenso wie die Staatsbürgersteuer sehen die Vorschläge der Royal Commission on Taxation die Anwendung eines sehr umfassenden Einkommensbegriffs vor. Alle laufenden und einmaligen Einkünfte sowie die Wertsteigerungen an vorhandenem Vermögen gehen in die Bemessungs-

sungsgrundlagen der beiden Steuerreformvorschläge ein. Bei der Art der Besteuerung zeigen sich jedoch deutliche Unterschiede.

Während die Staatsbürgersteuer nur die zum Konsum verwandten Einkommensteile einer laufenden Besteuerung unterwirft, erfaßt die Steuer nach der Konzeption des Carter-Reports laufend alle Einkünfte einschließlich der realisierten Wertzuwächse, wobei die Realisierung weit definiert wird. Dies bewirkt eine Differenz in beiden Konzeptionen der Besteuerung am Lebensende, die in beiden Reformvorschlägen vorgesehen ist. Die Staatsbürgersteuer erfaßt über die Reinvermögenszuwachssteuer die gesamte Hinterlassenschaft des Steuerpflichtigen mit dem vollen Steuersatz - 40 v. H. -, die Vorschläge der Royal Commission sehen den Tod als Sonderform der Realisierung der Wertzuwächse an und unterwerfen den reinen Wertzuwachs - Marktpreis im Zeitpunkt des Todes abzüglich Anschaffungspreis - der Einkommensbesteuerung.

Konzeptionell unterscheiden sich beide Vorschläge auch in der Wahl der Steuerperiode. Die Staatsbürgersteuer löst sich weitgehend von der Periodenbesteuerung und sieht das Lebenseinkommen als Steuerbemessungsgrundlage an - gleiches Lebenseinkommen bewirkt gleiche Gesamtsumme der Steuern -, der Carter-Report dagegen hält an der herkömmlichen Periodisierung der Einkünfte fest und will deren Nachteile durch ein umfangreiches "averaging" aufheben oder zumindest stark abmildern.

Auch in der Wahl des Steuertarifs ergeben sich erhebliche Differenzen zwischen den beiden Modellen. Die Staatsbürgersteuer verwendet einen konstanten Grenz-

steuersatz, so daß der Tarif nur aufgrund des Bürgergeldes einen indirekten Progressionsverlauf aufweist. Die Royal Commission dagegen schlägt - wie oben erläutert - ein Verfahren vor, das in der Wirkung einem direkt progressiven Tarifverlauf entspricht.

Ebenso werden unterschiedliche Verfahren für die Berücksichtigung der Familiengröße vorgeschlagen. Der Carter-Report berücksichtigt die Kinder durch ein einkommensunabhängiges Kindergeld und den Ehepartner durch ein Splitting-Verfahren. Die Staatsbürgersteuer dagegen sieht für die Familienangehörigen Freibeträge vor, die jedoch aufgrund des konstanten Grenzsteuersatzes die gleiche Wirkung haben wie ein entsprechend ausgestaltetes Splitting-Verfahren.

2.3.3 DIE NEGATIVE EINKOMMENSTEUER

Das Bürgergeld der Staatsbürgersteuer weist erhebliche Übereinstimmungen mit Vorschlägen für eine negative Einkommensteuer auf. Obwohl diese Vorschläge, die vorwiegend in der angelsächsischen Literatur als "negative income tax" diskutiert wurden⁵⁷, keine geschlossene Gesamt-Konzeption für die Einkommensbesteuerung bieten, sondern sich nur mit der Tarifgestaltung im unteren Einkommensbereich befassen, sollen die Grundgedanken der negativen Einkommensteuer hier kurz skizziert werden.

Die klassische Einkommensteuer berührt die wirtschaftliche Situation der Bezieher sehr niedriger Einkünfte nur insoweit, wie diese Einkommen den Grundfreibetrag überschreiten. Das Existenzminimum soll durch die Einkommensteuer nicht gefährdet werden. Reicht jedoch das eigene Einkommen zur Sicherung der Existenz nicht aus, wird durch diesen Grundfreibetrag dieses Mindesteinkommen nicht gewährleistet. Statt dessen hilft hier der Staat seinen Bürgern über Transfers (z. B. Sozialhilfe), die eines besonderen Antragsverfahrens bedürfen, ihren Lebensunterhalt zu sichern. Der Grundfreibetrag erfüllt seine Aufgabe der Sicherung des Existenzminimums der Steuerpflichtigen nur unvollkommen. Außerdem wird dem Grundfreibetrag vorgeworfen, "daß der progressive Tarif den absoluten Steuervorteil mit der Einkommenshöhe zunehmen läßt"⁵⁸.

Die Befürworter der negativen Einkommensteuer wollen über eine Verlängerung des Steuertarifs in den negativen Bereich - unterhalb des Grundfreibetrages - die distributive Wirkung der Einkommensteuer verbessern und die staatlichen Transferzahlungen ergänzen⁵⁹ oder sogar ersetzen⁶⁰.

Die Literatur unterscheidet im wesentlichen drei Grundformen der negativen Einkommensteuer⁶¹, die sich jedoch nur konzeptionell, nicht aber unbedingt in der Wirkung unterscheiden, da sich alle Modelle bei geeigneter Wahl der Parameter - unter Einbeziehung auch des positiven Teils des Steuertarifs - ineinander überführen lassen.

Bei der ersten Hauptform der "negative income tax" wird ein Transferbetrag gezahlt, der sich durch Anwendung eines Steuersatzes auf den Betrag ergibt, um den das Einkommen den Grundfreibetrag unterschreitet. Für das Nettoeinkommen (n) ergibt sich in der formalen Darstellung, solange das Bruttoeinkommen (x) unterhalb des Grundfreibetrages (g) bleibt, die Formel

$$n = x + z (g - x),$$

wobei (z) den anzuwendenden Steuersatz und $z (g - x)$ die vom Staat zu leistende Transferzahlung bedeuten.

Im allgemeinen wird als Steuersatz in diesem Modell der Anfangssteuersatz der positiven Einkommensteuer (Grenzsteuersatz in der unteren Proportionalzone) vorgeschlagen. Dadurch ergäbe sich im negativen Bereich ein linearer Tarifverlauf. Jedoch wurde auch vorge-

schlagen, die Transferzahlungen bei abnehmendem Einkommen überproportional zu steigern, so daß der Steuertarif auch im negativen Bereich progressiv ausgestaltet wäre. Kaum akzeptabel ist dagegen ein regressiver Tarifverlauf.

Ein solches Verfahren fügt sich nahtlos in die Steuersystematik ein und bietet den Vorteil, daß auch kleinste Einkommen in der Besteuerung berücksichtigt werden.

Ohne negative Steuern werden kleine Einkommen ungenügend berücksichtigt, die relative Position der Bezieher kleiner, aber dennoch unterschiedlicher Einkommen bleibt unverändert. Zum anderen wirken sich Änderungen in der Tarifgestaltung (Grundfreibetrag, Marginalsteuersatz) auch auf Bezieher sehr kleiner Einkommen aus, wenn der Steuertarif einen negativen Ast aufweist. Drittens sind auch kleine und kleinste Einkommen nicht völlig abgabenfrei, da alle gekauften Güter und Dienste mit indirekten Steuern belastet sind. Dies kann durch die negativen Steuern kompensiert werden⁶². Dagegen ist diese Form der negativen Einkommensteuer zumindest bei linearem Tarifverlauf nicht in der Lage, das Existenzminimum der Besteuernten zu garantieren. Sie muß durch die Sozialhilfe ergänzt werden. Nur über einen außerordentlich hohen Grundfreibetrag oder durch einen progressiven Tarifverlauf könnte diese Steuer allein das Existenzminimum sichern, da das Produkt aus Steuersatz und Grundfreibetrag dem Existenzminimum entsprechen muß. Dabei soll dahingestellt bleiben, ob bestimmte Sozialhilfeleistungen (Sachleistungen) weiterhin bestehen bleiben müßten.

Die zweite Form der "negative income tax" stellt der allgemeine Steuerkredit ("social dividend") dar. Die-

se Sozialdividende wird an alle Haushalte unabhängig von der Höhe des Haushaltseinkommens gezahlt, und sie bildet so ein garantiertes Mindesteinkommen für jede Familie. Formal dargestellt ergibt sich beim Bruttoeinkommen (x) für das Nettoeinkommen die Formel

$$n = b + (1 - t) x,$$

wobei b die staatliche Transferzahlung und t den Steuersatz darstellen.

Das Bürgergeld im Modell der Staatsbürgersteuer entspricht dieser Form der Negativsteuern. Da die Sozialdividende bei ausreichender Höhe das Existenzminimum garantiert, kann der Grundfreibetrag der Einkommensteuer entfallen. Die - positive - Besteuerung beginnt bei der ersten verdienten Mark. Aber auch die allgemeine Sozialhilfe kann ersatzlos entfallen. Das Hauptgegenargument gegen die Sozialdividende, sie sei zu teuer und begünstige auch Bezieher hoher Einkommen⁶³, ist nicht stichhaltig. Sowohl das Nettosteueraufkommen (Steueraufkommen minus Sozialdividende) als auch der "breakeven level of income", bei dem Steuerschuld und Sozialtransfer größengleich sind, werden durch die Höhe des Sozialtransfers und des Steuersatzes determiniert. Durch einen entsprechend hohen und progressiv ausgelegten Steuertarif kann die Bevorzugung der Bezieher hoher Einkommen vermieden werden, ebenso wie auch befürchtete negative Wirkungen auf das Arbeitsangebot bei richtiger Dimensionierung der Sozialdividende und des Anfangssteuersatzes vermeidbar sein dürften.

Ein dritter Mittelweg entsteht bei einer Transferzahlung bis zur Armutsgrenze⁶⁴. Durch sie werden Einkommen unterhalb des Existenzminimums bis zu dessen Höhe aufgefüllt.

Für das Nettoeinkommen bei einem Bruttoeinkommen unterhalb des Grundfreibetrages ergibt sich

$$n = x + (g - x),$$

wobei $g - x$ die Transferzahlung darstellt.

Diese volle Einkommensgarantie dürfte jedoch "disincentives to work" auslösen, da jedes zusätzliche Einkommen - soweit das Mindesteinkommen nicht überschritten wird - eine Kürzung der Transferzahlung in gleicher Höhe nach sich zieht. Als Ausweg bietet sich an, den Transferempfängern Mehrverdienste wenigstens teilweise zu belassen. Dann allerdings müßte der "breakeven level" über dem Mindesteinkommen liegen und der Steuersatz progressiv auf 100 v. H. ansteigen, um zu verhindern, daß Transferbezieher unter Einrechnung ihres eigenen Einkommens mehr Geld zur Verfügung haben als Bezieher von Einkommen unmittelbar über der Transfergrenze.

Als Ziele der negativen Einkommensteuer werden neben der umfassenden Bekämpfung der Armut die Beseitigung der Diskriminierung, die Übersichtlichkeit und Widerspruchsfreiheit des Steuer- und Transfersystems ("notch problem"), die Verwaltungsvereinfachung und die Minderung der aus dem derzeitigen Transfersystem resultierenden "disincentives to work" gesehen. Der Erreichungsgrad dieser Ziele hängt dabei wesentlich von der Ausgestaltung der "negative income tax" ab.

Die Ursachen der Armut vermag sie nicht zu bekämpfen, sondern lediglich die Folgen.

Das Bürgergeld der Staatsbürgersteuer als typisches Beispiel der "social dividend" wird an späterer Stelle daraufhin untersucht werden, ob es die oben genannten Ziele erreichen kann.

Fußnoten zu Abschnitt 2

¹Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O.

²Vgl. W. Engels und W. Stützel, Teilhabersteuer. Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalsteuer und zur Vereinfachung des Steuerrechts. 2. überarbeitete Auflage, Frankfurt am Main 1968.

³Vgl. W. Engels und W. Stützel, a.a.O.. S. 11 f.

⁴Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 15

⁵Vgl. ebenda, S. 25.

⁶Vgl. ebenda, S. 11.

⁷Vgl. ebenda, S. 12 f.

⁸Vgl. ebenda, S. 14.

⁹Vgl. ebenda.

¹⁰Vgl. ebenda.

¹¹Vgl. ebenda, S. 51.

¹²Vgl. ebenda, S. 15.

¹³Vgl. ebenda, S. 14.

¹⁴Schon an dieser Stelle soll jedoch kritisch vermerkt werden, daß die Autoren bei ihren Überlegungen zur Höhe des Steueraufkommens nicht berücksichtigt haben, daß die veranschlagten Werte für das Bürgergeld nur Mindestbeträge darstellen, die je nach persönlichen Umständen erhöht werden müssen. Das Nettoaufkommen der Steuer wird dadurch deutlich geringer. Sollte an eine derartige Aufstockung des Bürgergeldes nicht gedacht sein - das Fehlen entsprechender Vorschläge läßt auch diese Interpretation zu -, müßten hier aus Gerechtigkeitsgründen Bedenken angemeldet werden, auf die jedoch erst später eingegangen werden soll.

- ¹⁵Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 55.
- ¹⁶Vgl. ebenda, S. 33.
- ¹⁷Ebenda, S. 29.
- ¹⁸Vgl. ebenda, S. 26.
- ¹⁹Ebenda, S. 28.
- ²⁰Ebenda, S. 20.
- ²¹Ebenda, S. 16.
- ²²Vgl. ebenda, S. 37 f.
- ²³Vgl. ebenda, S. 21 f.
- ²⁴Vgl. zu diesem Abschnitt ebenda, S. 55 ff.
- ²⁵Vgl. ebenda, S. 26.
- ²⁶Vgl. ebenda, S. 11 und 18.
- ²⁷Vgl. ebenda, S. 22.
- ²⁸Vgl. ebenda, S. 48 ff.
- ²⁹Vgl. ebenda, S. 66 ff.
- ³⁰Vgl. ebenda, S. 14.
- ³¹Vgl. ebenda, S. 25.
- ³²Vgl. N. Kaldor, An Expenditure Tax. 2nd Ed., London Hertford and Harlow 1958.
- ³³Vgl. ebenda, S. 225 ff.
- ³⁴Vgl. ebenda, S. 192.

- ³⁵Vgl. ebenda, S. 205 ff.
- ³⁶Vgl. ebenda, S. 211.
- ³⁷Vgl. ebenda.
- ³⁸Ebenda, S. 191.
- ³⁹Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 9.
- ⁴⁰Vgl. Royal Commission on Taxation, Report of the Royal Commission on Taxation. Volume 3. Taxation of Income. Part A - Taxation of Individuals and Families, Ottawa 1966 (im folgenden zitiert als Carter-Report).
- ⁴¹Vgl. ebenda, S. 5.
- ⁴²Ebenda, S. 23.
- ⁴³Vgl. ebenda, S. 25 f.
- ⁴⁴Vgl. ebenda, S. 27 ff.
- ⁴⁵Ebenda, S. 54.
- ⁴⁶Vgl. ebenda, S. 41 f.
- ⁴⁷Vgl. ebenda, S. 21.
- ⁴⁸Vgl. ebenda, S. 50f.
- ⁴⁹Vgl. ebenda, S. 20 f.
- ⁵⁰Vgl. ebenda, S. 83 ff.
- ⁵¹Vgl. ebenda, S. 19 f.
- ⁵²Vgl. ebenda, S. 262 ff.
- ⁵³Vgl. ebenda, S. 259 f.
- ⁵⁴Vgl. ebenda, S. 6 ff.

- ⁵⁵Vgl. ebenda, S. 14 ff.
- ⁵⁶Vgl. ebenda, S. 17.
- ⁵⁷Vgl. C. Green, Negative Taxes and the Poverty Problem, Washington 1967. Siehe auch: M. Friedman, Capitalism and Freedom, Chicago 1962, und C.S. Shoup, Public Finance, London 1969.
- ⁵⁸B. Molitor, Negative Einkommensteuer als sozialpolitisches Instrument, in: Jahrbuch für Sozialwissenschaft, hrsg. von H. Jürgensen, K. Littmann und K. Rose, Band 24, 1973, S. 38.
- ⁵⁹Vgl. ebenda, S. 40.
- ⁶⁰Vgl. M. Friedman, Kapitalismus und Freiheit, Stuttgart 1971, S. 245.
- ⁶¹Vgl. B. Molitor, a.a.O., S. 38 ff.
- ⁶²Vgl. ebenda, S. 39.
- ⁶³Vgl. ebenda S. 44 ff.
- ⁶⁴Vgl. ebenda, S. 47.

3 KRITISCHE WÜRDIGUNG DER STAATSBÜRGERSTEUER UNTER DEN GESICHTSPUNKTEN DER BESTEUERUNG NACH DER LEISTUNGSFÄHIGKEIT UND DER NEUTRALITÄT DER BESTEUERUNG

Die Staatsbürgersteuer soll nach Meinung der Initiatoren Hauptinstrument staatlicher Distributionspolitik sein, und das in sehr viel stärkerem Maße als die heutige Einkommensteuer¹. Eine Steuer muß unter dem Gesichtspunkt der gerechten Steuerbelastung gewährleisten, daß die Steuerpflichtigen zur Finanzierung der Staatsausgaben in Abhängigkeit von ihrer Verfügungsgewalt über Ressourcen für die private Nutzung, also gemäß ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, herangezogen werden.

Diese Überlegung wirft die Frage auf, welcher Indikator zur Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines einzelnen geeignet ist. Da das Vermögen, da es die Erfassung nur sehr weniger Steuerpflichtiger gestattet, allenfalls als zusätzlicher Indikator dienen kann, hat sich die Diskussion zur steuerlichen Leistungsfähigkeit auf das Einkommen als wichtigsten Indikator konzentriert, wobei gerade in jüngster Zeit angeregt wird, die Besteuerung auf Teile des Einkommens zu beschränken, indem nur die konsumierten Einkommens-
teile der Besteuerung unterliegen.

Ziel dieses Abschnitts ist es zu überprüfen, ob die Staatsbürgersteuer dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerecht wird.

3.1 KONSUM ALS INDIKATOR DER LEISTUNGSFÄHIGKEIT?

Die Staatsbürgersteuer sieht eine getrennte Erfassung von Konsum und Ersparnis (Reinvermögenszuwachs) vor. Die Konsumausgaben werden in der Periode, in der sie getätigt werden, als Grundlage der laufenden Besteuerung gewählt. Die gesparten Einkommensteile unterliegen der Steuer erst beim Tode des Steuerpflichtigen oder wenn sie aus dem Vermögen herausgelöst und dem Konsum zugeführt werden². Neben Vorteilen bei der Ermittlung des Einkommens³ sehen die Autoren der "Staatsbürgersteuer" in ihrem Modell vor allem den Vorteil, daß die im heutigen Steuersystem ihrer Meinung nach vorhandene Diskriminierung der Sparer und Bevorzugung der "Verschwender" vermieden wird⁴. Die Benachteiligung der Sparer wird darin gesehen, daß sowohl die gesparten Einkommensteile - die Verzicht auf eigenen Konsum bedeuten - als auch die Erträge der Ersparnisse (z. B. Zinsen) der Einkommensbesteuerung unterliegen. Mit ihrer Trennung der Besteuerung von Konsum und Vermögenszuwachs kommt die Staatsbürgersteuer sehr in die Nähe der Vorschläge von Kaldor, der eine drastische Erbschaftsteuer als notwendige Ergänzung seiner "expenditure tax" ansieht.

Die vermeintliche Doppelbelastung der Ersparnisse wurde schon sehr früh zum Kritikpunkt der Einkommensteuer gemacht. Schon J. St. Mill forderte mit dieser Begründung eine Beschränkung der Einkommensteuer auf die Konsumausgaben⁵. Für Mill war nur eine Einkommensteuer als gerecht zu bezeichnen, die die ersparten Einkommenssteile - nicht die Erträge dieser Ersparnis - von der Besteuerung ausnimmt und die diese Ersparnis auch unbesteuert läßt, solange nicht zu konsumtiven Zwecken entspart wird. Mill fordert somit keine zeitliche Ver-

schiebung der Besteuerung wie bei der Staatsbürgersteuer, sondern eine endgültige Freistellung der Ersparnis von jeglicher Einkommensbesteuerung.

Ähnlich argumentiert auch Kaldor⁶. Auch er sieht in den Konsumausgaben einer Periode den aussagefähigsten Indikator für eine Messung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen, und auch er sieht im traditionellen System der Einkommensbesteuerung eine Bevorzugung der "Verschwender" gegenüber den Sparern. Kaldor weist jedoch auch darauf hin, daß eine Konsumsteuer die Akkumulation von Kapital begünstigt und somit diejenigen bevorzugt, die aufgrund ihrer hohen Einkünfte dazu in der Lage sind, sehr viel zu sparen und aus diesen Ersparnissen wiederum zusätzliche Einkünfte ziehen zu können, aber er glaubt, die sich so ergebenden ungerechten Verteilungswirkungen durch einen entsprechend progressiv ausgestalteten Steuertarif ausgleichen zu können.

D. Schneider ist der Auffassung, daß eine Einkommensteuer nur an die Konsumausgaben geknüpft werden sollte. "Wer sich eine hohe Bedürfnisbefriedigung leistet, soll entsprechend seiner persönlichen Bedürfnisbefriedigung zur Finanzierung öffentlicher Bedürfnisse beitragen"⁷. Bedürfnisbefriedigung ist für Schneider allerdings ein verschwommener Begriff, eine psychologische Größe, die ökonomisch nicht faßbar ist und an die deshalb eine Besteuerung nicht anknüpfen kann. Sinnvolles Maß für die Bedürfnisbefriedigung können für Schneider nur die Konsumausgaben sein, da nur Konsum wirklich Bedürfnisse befriedigt.

Haller hält ebenfalls den Gedanken für erwägenswert, die Ersparnisse von der Besteuerung auszunehmen, da

Sparen als Verzicht auf Befriedigung eigener Bedürfnisse zugunsten der gesamtwirtschaftlich wichtigen Kapitalbildung angesehen werden kann.

Allerdings schließt sich Haller dieser Argumentation selbst nicht an, da für ihn Sparen kein Verzicht auf Bedürfnisbefriedigung ist, sondern selbst Befriedigung allerdings anders gelagerter Bedürfnisse darstellt. Aus der freiwilligen Entscheidung für das Sparen folgt für Haller, daß diese Einkommensverwendung den Präferenzen der Sparer entsprechen muß⁸. Als mögliche Alternativen zum Konsum nennt Haller dabei das "Besitzbedürfnis", das "Vorsorgebedürfnis" und das "Einkommenssteigerungsbedürfnis". Für die Befriedigung welcher dieser Bedürfnisse nun das Einkommen aufgewendet wird, ist steuerlich irrelevant, da jeder Einkommensbezieher durch seine Einkommensverwendung seine Bedürfnisbefriedigung - zumindest subjektiv - maximiert.

Letztlich zum gleichen Ergebnis kommt auch Neumark⁹. Er hält eine steuerliche Berücksichtigung der Einkommensverwendung für falsch und betont, nur das "Herkommen" des Einkommens sei wichtig, da die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Besteuernten getroffen werden soll. Diese Leistungsfähigkeit jedoch könne nur durch das Gesamteinkommen - unabhängig von der Verwendung - gemessen werden.

Auch Musgrave greift das Argument auf, Sparen sei für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung wichtig, Konsum dagegen sei - nach Hobbes - eigennützige Bedürfnisbefriedigung und deshalb unsozial¹⁰. Wie Haller erkennt auch er dies Argument jedoch nicht an. Vielmehr geht er davon aus, Sparen sei Verfügung über wirtschaftliche Macht entsprechend den Präferenzen des jeweiligen Sparer; die gesamtwirtschaftliche Bedeutung

der Kapitalbildung ginge wohl nur in sehr seltenen Ausnahmefällen in die Entscheidungsfindung für oder gegen die Ersparnisbildung ein. Hinter dieser Entscheidung stünden wohl zusätzliche Bedürfnisse, wie z. B. Prestige oder ökonomische Macht. Musgrave lehnt eine Beschränkung der Einkommensbesteuerung auf die Einkommensverwendung zu konsumtiven Zwecken ab, und auch das Doppelbelastungsargument kann ihn nicht beeindrucken. Zwar stellt er fest, daß sowohl die Ersparnis als auch deren Erträge von der traditionellen Einkommensteuer erfaßt werden, und er erkennt auch an, daß man darin eine Doppelbelastung sehen könnte, aber eine Ungerechtigkeit wäre nur dann gegeben, wenn tatsächlich der Konsum als die richtige Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer akzeptiert würde. Betrachtet man jedoch - wie Musgrave es auch selbst tut - das Einkommen als geeignete Bemessungsgrundlage, so wäre das Ergebnis durchaus gerecht, während demgegenüber eine auf die Konsumausgaben beschränkte Steuer ungerecht sei, da sie die Ersparnis "unterbesteuert". Auf das Doppelbelastungsargument wird an späterer Stelle dieser Arbeit nochmals eingegangen.

Goode sieht in der Einkommensteuer keine unzulässige Erfassung der Ersparnisse¹¹, da die Steuer das gesamte Einkommen erfaßt, aus dem dann auch die Ersparnisse gebildet werden, nicht jedoch das Sparen als solches. Außerdem weist Goode darauf hin, daß "a decision to save is not necessarily a decision to invest and hence not necessarily a decision to incur future income tax liabilities"¹². Werden Ersparnisse jedoch investiert und bringen Erträge, so ergibt sich zwar eine höhere Steuerzahlung, aber nur, weil auch ein höheres Einkommen vorliegt. Und das Doppelbelas-

stungsargument gibt keinen Anlaß zu der Annahme, Konsum sei eine bessere Bemessungsgrundlage als das Einkommen. Die Royal Commission on Taxation kann sich ebenfalls nicht für eine Freistellung der gesparten Einkommensteile von der Einkommensteuer aussprechen¹³. Sie ist zwar der Meinung, daß eine solche Maßnahme nur für wenige Steuerpflichtige Auswirkungen hätte, die über eine zeitliche Verschiebung der Steuerzahlungen hinausgehen, da Sparen meist doch nur eine zeitliche Verschiebung des Konsums bedeutet, aber sie kann nicht einsehen, daß zwei Einkommensbezieher mit gleichem Einkommen und gleichen persönlichen Verhältnissen, von denen einer spart und der andere nicht, wirtschaftlich unterschiedlich leistungsfähig sein sollen, so daß eine unterschiedliche Besteuerung gerechtfertigt wäre.

Insgesamt vermögen in dieser Diskussion die Argumente für eine Freistellung der Ersparnisse von der Einkommensbesteuerung nicht zu überzeugen. Selbst wenn man davon ausgeht, Sparen sei ein - zumindest temporärer - Verzicht auf Befriedigung individueller Bedürfnisse, kann daraus nicht die Steuerfreiheit dieser Einkommensteile abgeleitet werden. Es gibt keinen Grund, einen Steuerzahler, der sich unter Verzicht auf Konsum eine Rücklage bildet und in der kommenden Periode durch die Erträge dieser Ersparnisse sein laufendes Einkommen erhöht, anders zu behandeln als einen anderen, der, ohne in der Vorperiode gespart zu haben, das gleiche Einkommen wie der erste durch erhöhte Arbeitsleistung erreicht. Auch dieser Steuerzahler erwirbt dieses zusätzliche Einkommen unter Verzicht, in diesem Falle durch Verzicht auf Freizeit. Warum soll der Verzicht auf Konsum ethisch höher bewertet werden - und somit steuerlich entlastet werden - als der Verzicht auf Freizeit? Für Arbeitseinkommen

jedenfalls ist noch nie die Steuerfreiheit gefordert worden mit der Begründung, es sei unter Verzicht auf Befriedigung eigener Bedürfnisse zustande gekommen. Auch die Argumentation von Schneider vermag nicht zu überzeugen. Schneider folgert aus der Diskussion über den steuerlichen Einkommensbegriff, Einkommen sei ökonomisch nicht faßbar und schon deshalb als Bemessungsgrundlage der Einkommensbesteuerung ungeeignet. Er begründet jedoch nicht, weshalb ein auf der Reinvermögenszuwachstheorie basierender Einkommensbegriff nicht in der Lage sei, als meßbare Steuerbemessungsgrundlage zu dienen, obwohl diese Form der Einkommensbesteuerung bei allen Mängeln sicherlich weniger Anlaß zur Kritik bietet als die von ihm propagierte Konsumsteuer. Schneider bleibt auch die Begründung schuldig, weshalb nach seiner Meinung der Konsum "ökonomisch besser faßbar" sei. Schneider hebt hervor, die Besteuerung solle im Moment der Bedürfnisbefriedigung angreifen, und nur Konsum sei Bedürfnisbefriedigung. Er läßt somit nur den Konsum als Indikator dieser Bedürfnisbefriedigung zu und verwirft die vor allem von Haller vorgetragene Argumentation, jede Einkommensverwendung diene der Befriedigung der individuellen Bedürfnisse des Steuerzahlers. Falsche und unsinnige Entscheidungen in der Einkommensverwendung sind nach Meinung Schneiders durch Hallers Argumentation ausgeschlossen. Hierin liegen jedoch mindestens zwei Denkfehler.

Jede Einkommensverwendung muß zumindest im Moment der Verfügung irgendwie die Präferenzstruktur, also die Bedürfnisse des entsprechenden Menschen widerspiegeln. Dabei ist es gleichgültig, ob andere diese

Entscheidung als richtig, falsch oder gar unsinnig bezeichnen, und es spielt nicht einmal eine Rolle, wie der betreffende Steuerzahler seine eigene Entscheidung später bewertet. So kann Schneider, wenn er am Monatsanfang sein gesamtes Hochschullehrergehalt von der Bank holt und es dann in die Ruhr wirft, sicherlich nicht geltend machen, dies sei eine unsinnige, nicht seinen Bedürfnissen entsprechende Verwendung seines Einkommens gewesen, und sein Einkommen dürfe deshalb nicht besteuert werden. Gleichwohl muß auch dieses Tun einem subjektiven Bedürfnis entsprochen haben, sonst wäre das Geld sicher anders verwendet worden.

Zum anderen geht Schneiders Argumentation davon aus, daß die durch eine bestimmte Einkommensverwendung angestrebte Bedürfnisbefriedigung auch erreicht wird. Doch genauso wenig, wie man nach Schneiders Meinung vom Einkommen auf den Grad der Bedürfnisbefriedigung schließen kann, ist dies mit Hilfe der Konsumausgaben möglich, da ein solches Vorgehen alle nicht konsumtiven Bedürfnisse außer acht läßt und auch nicht beachtet, daß nicht jede Konsumausgabe tatsächlich Bedürfnisbefriedigung bringt. Schneider fängt sich hier in seiner eigenen Argumentation, wenn er auf der einen Seite die Anknüpfung der Besteuerung an die Bedürfnisbefriedigung ablehnt, auf der anderen Seite aber die Konsumausgaben als Maßgröße für eben diese Bedürfnisbefriedigung zur Bemessungsgrundlage seiner Einkommensbesteuerung machen will. Dabei wäre gerade in der Ablehnung der Bedürfnisbefriedigung als Anknüpfungspunkt der Einkommensteuer Schneider zuzustimmen. Tatsächlich eignet sich die Bedürfnisbefriedigung selbst nicht als Bemessungsgrundlage einer Einkommensteuer. Relevant ist in diesem Zusammenhang eigentlich nur die Möglichkeit, mit wirtschaftlichen

Mitteln eigene Bedürfnisse zu befriedigen. Ob diese Bedürfnisse wirklich befriedigt werden, ist steuerlich unerheblich. In jedem modernen Staatsgebilde müssen die Bürger im Rahmen ihrer Möglichkeiten zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben beitragen. Der dem einzelnen zukommende Anteil bemißt sich nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, seiner Verfügungsgewalt über wirtschaftliche Ressourcen, wobei es unerheblich ist, ob der betreffende Bürger im übrigen sein Einkommen sinnvoll verwendet. Insofern gehen die Argumentationen Schneiders wie auch Hallers und einer Reihe anderer Autoren hier weitgehend ins Leere, da sie auf die tatsächliche Bedürfnisbefriedigung und nicht auf die Möglichkeit zur Bedürfnisbefriedigung abstellen.

So kommt man allerdings zurück auf die Argumentation von Neumark, der nur das Herkommen der Einkünfte als relevant ansieht. Eine gerechte Einkommensteuer muß die Gesamtheit aller Einkünfte eines Steuerpflichtigen erfassen und gleichbehandeln, da nur sie die gesamte Leistungsfähigkeit dieses Steuerpflichtigen widerspiegelt. Die Verwendungsseite des individuellen Einkommenskontos sollte nur dann berücksichtigt werden, wenn sie eine bessere Bestimmung des Gesamteinkommens ermöglicht.

Auch eine zeitlich differenzierte Besteuerung verschiedener Einkommensverwendungen kann nicht gerechtfertigt werden.

3.2 EINKOMMEN ALS ALLEINIGER INDIKATOR?

Somit ist deutlich, daß nicht der konsumierte Teil, sondern das gesamte Einkommen eines Steuerpflichtigen der Einkommensbesteuerung zugrunde liegen sollte. Geklärt werden muß noch die Frage, ob das Einkommen auch in der Lage ist, als alleiniger Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu fungieren. Die Staatsbürgersteuer soll nach dem Willen ihrer Initiatoren neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer auch die Vermögensteuer und die Erbschaftsteuer unseres heutigen Steuersystems ersetzen. Sie wäre dann die einzige an die individuelle Leistungsfähigkeit des Besteuernten anknüpfende Steuer. Damit wird jedoch die Frage aufgeworfen, ob sie tatsächlich in der Lage ist, die Ansprüche, die an die genannten Steuern gestellt werden, zu erfüllen.

Die Erbschaftsteuer kann in zweierlei Weise begründet werden, je nachdem, ob zum einen der Nachlaß des Erblassers oder zum anderen der Erbanfall beim Erben Steuergegenstand ist. "Die Nachlaßsteuer ... besteuert den Nachlaß als solchen, und zwar gewissermaßen als letzte Vermögensteuer des Erblassers entsprechend seiner Leistungsfähigkeit und nicht entsprechend dem Zuwachs an Leistungsfähigkeit bei den einzelnen Erben"¹⁴. Diese Funktion der Erbschaftsteuer wird jedoch heute kaum noch akzeptiert, oder sie tritt zumindest in den Hintergrund, denn sie entspricht - zumindest bei Existenz funktionierender Einkommen- und Vermögensteuern - nicht dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit¹⁵.

Da die traditionelle Einkommensteuer Erbschaften nicht erfaßt, liegt die Hauptbegründung der Erbschaftsteuer

als Anfallsteuer in ihrer Alternativfunktion zur Einkommensteuer. "Im Gegensatz zur Nachlaßsteuer wird bei der Erbschaftsteuer jeweils das Vermögen der Erbschaftsteuer unterworfen, das jemand durch Erbschaft oder Schenkung erwirbt. Besteuert wird also hier die infolge des Erbanfalls oder einer Schenkung eingetretene Zunahme an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit"¹⁶. Diese Begründung überzeugt und entspricht auch dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, und sie ist es auch, die in der steuerpolitischen Diskussion in der Bundesrepublik Deutschland zu der Überlegung Anlaß gegeben hat, die Erbschaftsteuer zu erhöhen¹⁷.

Die Staatsbürgersteuer erfaßt Erbschaften beim Erben wie andere Einkünfte. Die durch die Erbschaft erhöhte Leistungsfähigkeit wird folglich durch die Steuer umfassend beschnitten. Die als Erbanfallsteuer begründete Erbschaftsteuer würde deshalb bei Einführung der Staatsbürgersteuer tatsächlich überflüssig, und dies trifft auch auf die als Nachlaßsteuer angelegte Erbschaftsteuer zu. Das gesamte Vermögen unterliegt beim Tode des Erblassers der Reinvermögenszuwachssteuer. Hier wird schon das Vermögen des Erblassers zu einer letzten Besteuerung gemäß seiner Leistungsfähigkeit herangezogen. Die steuerliche Erfassung der Erbmasse beim Erben und beim Erblasser bewirkt eine Doppelerschassung der vererbten Vermögensteile. Diese Doppelbelastung bezieht sich jedoch nur auf die Vermögensmasse, jeder Steuerpflichtige wird nur einmal erfaßt¹⁸.

Die Initiatoren der "Staatsbürgersteuer" befürworten die Doppelbelastung der Erbmasse u. a. deshalb, weil durch sie der psychologische Effekt, daß die Besteuerung des Vermögens am Lebensende nicht voll antizipiert wird, weitgehend ausgeglichen wird¹⁹. Die Staatsbürgersteuer erfaßt Erbschaften also umfassend.

Ähnlich sind die Auswirkungen einer Einführung der Staatsbürgersteuer auf eine etwa bestehende Rennwett- und Lotteriesteuer zu beurteilen, obwohl dies im Entwurf der Staatsbürgersteuer nicht ausdrücklich angesprochen wurde. Wett- und Lotteriegewinne unterliegen nach deutschem Steuerrecht nicht der Einkommensteuer. Aus Gerechtigkeitsgründen wird es jedoch als geboten angesehen, "die Einsätze für Zuflüsse aus Rennwetten, Lotterien und Ausspielungen wenigstens an der Quelle mit einer besonderen Steuer zu belasten"²⁰. Eine Berücksichtigung der Spielgewinne in der Einkommensteuer, wie es die Staatsbürgersteuer vorsieht²¹, würde dieser Begründung das Fundament nehmen. Bei Einführung der Staatsbürgersteuer könnte die Rennwett- und Lotteriesteuer somit entfallen. Lediglich zur Erschwerung der Steuerhinterziehung könnte sie als anrechenbare Voraussteuer - vergleichbar der Kapitalertragsteuer - steuersystematisch gerechtfertigt werden.

Schwierig ist dagegen die Frage zu beurteilen, ob bei Einführung der Staatsbürgersteuer die Vermögensteuer fortbestehen soll. Die Autoren der "Staatsbürgersteuer" gehen davon aus, daß die Vermögensteuer bei Einführung ihres Modells ersatzlos entfallen kann. Auch zur Beurteilung dieser Forderung sollen die steuertheoretischen Rechtfertigungsgründe dieser Steuer herangezogen werden.

Ein Grund für die Erhebung der Vermögensteuer wird in ihrer Kontrollfunktion für die Einkommensteuer gesehen²². Mit Hilfe der für die Vermögensteuer periodisch erforderlichen Vermögenserfassung soll überprüft werden, ob deklariertes Vermögen und versteuer-

tes Einkommen in einem plausiblen Verhältnis zueinander stehen. Diese Kontrolle soll zu einer größeren Ehrlichkeit bei der Erklärung des steuerpflichtigen Einkommens führen. Dieser Funktion der Vermögensteuer kann jedoch keine große Bedeutung zukommen, da zu diesem Zweck eine periodische Bestandsaufnahme der Vermögensgegenstände ausreichte, und im übrigen sind bei der Vermögensteuer die Möglichkeiten der Verschleierung steuerrelevanter Tatbestände eher noch größer als bei der Einkommensteuer. Trotzdem soll auch auf diese Begründung der Vermögensteuer an späterer Stelle noch eingegangen werden.

Die zweite Begründung wird in der Nachholfunktion der Vermögensteuer gesehen, die nötig wird, da gewisse Einkünfte (z. B. aus Grundbesitz und Veräußerungsgeschäften) nicht oder nicht in angemessenem Umfang durch die Einkommensteuer erfaßt und belastet werden. "In diesen Fällen bietet die Vermögensteuer die Möglichkeiten eines Ausgleichs für die nicht hinreichende Einkommensbesteuerung"²³. Diesem Argument wird jedoch keine große Durchschlagskraft zugebilligt²⁴, oder es wird sogar ganz abgelehnt, da diese Begründung eine differenzierte steuerliche Behandlung der Vermögensteile erfordern würde, je nachdem, ob diese Teile aus voll oder teilweise oder gar nicht versteuerten Einkünften gebildet wurden. Dies wird aber in der derzeitigen Vermögensteuer nicht praktiziert und ist wohl auch nicht leistbar²⁵.

Ebenso wird einer Begründung der Vermögensteuer als Instrument zur Milderung der Vermögenskonzentration von der Kommission keine wesentliche Bedeutung beigemessen²⁶. Anerkannt wird jedoch die Funktion der Ver-

mögensteuer als Voraussteuer zur Erbschaftsteuer quasi als Ersatz für eine zusätzliche Nachlaßsteuer. Die Möglichkeit der Vermögensbildung wird bei den Vermögensteuerpflichtigen in der Höhe der Steuerzahlung vermindert. Die steuerliche Erfassung des Vermögensbesitzes wird somit auf zwei Steuern verteilt, wodurch ermöglicht wird, bei der Erbschaftsteuer mit relativ geringen Steuersätzen auszukommen²⁷.

Die Hauptbedeutung der Vermögensteuer wird in ihrer Ergänzungsfunktion zur Einkommensteuer gesehen²⁸. In dieser Funktion erhöht die Vermögensteuer die Gerechtigkeit der Einkommensteuer, "weil bei gleichem Einkommen die persönliche steuerliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen mit Vermögen größer ist als die eines Steuerpflichtigen ohne Vermögen oder mit geringem Vermögen"²⁹. Ohne Berücksichtigung der möglichen Erträge stellt aus dieser Sicht das Vermögen an sich einen Indikator für die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Eigentümers dar, der eine zusätzliche steuerliche Belastung rechtfertigt und sogar erfordert. Hinzu kommt, daß die Vermögensteuer die Möglichkeit bietet, mittelbar Vermögenserträge neben der Einkommensteuer zusätzlich zu erfassen und dadurch in der gesamten steuerlichen Belastung wenigstens hier den unter wachstumspolitischen Gesichtspunkten begrenzten Spitzensteuersatz der Einkommensteuer zu überschreiten³⁰.

Auch diese Begründung für eine Vermögensteuer ist jedoch nicht unumstritten³¹. Haller erkennt die leistungsfähigkeitserhöhende Wirkung des Vermögens an sich nicht an; er glaubt, daß diese Leistungsfähigkeit durch die Erfassung auch der gesparten Einkommensteile in der Einkommensteuer bereits angemessen

berücksichtigt ist. Er begründet vielmehr die Vermögensteuer damit, daß leistungslose - also fundierte - Einkommen einen höheren Nutzen stiften als Leistungseinkommen in gleicher Höhe, da sie nicht mit einem Verzicht auf Freizeit verbunden sind. Da eine differenzierte Belastung dieser Einkünfte in der Einkommensteuer nur mit erheblichem Aufwand möglich wäre, bietet sich eine an die Vermögenserträge oder das Vermögen selbst - in diesem Fall quasi als Sollertragsteuer - anknüpfende Sondersteuer, wie die Vermögensteuer, an. Hinzu kommt nach Hallers Meinung noch, daß durch die Vorgehensweise auch die in der Einkommensteuer nicht berücksichtigungsfähigen Nutzungen wertvollen Gebrauchsvermögens wenigstens im Ansatz steuerlich erfaßt werden³².

Es bleibt nun zu überprüfen, ob die Staatsbürgersteuer bei ihrer Einführung die der Vermögensteuer zugeschriebenen unterschiedlichen Aufgaben gegenstandslos machen oder die betreffende Funktion dieser Steuer selbst übernehmen würde, denn nur in diesem Falle ist der Meinung der Autoren der "Staatsbürgersteuer" zuzustimmen, ihr Modell mache eine besondere Vermögensteuer überflüssig. Tatsächlich ist diese Forderung, zumindest soweit es die Kontrollfunktion der Vermögensteuer für die Einkommensteuer betrifft, wohl berechtigt. Soweit die Funktion der Vermögensteuer darin gesehen wird, anhand der zur Erhebung dieser Steuer periodisch erforderlichen Bestandsaufnahmen der Vermögenswerte die Richtigkeit der Erklärungen zur Einkommensteuer zu überprüfen, wird diese Funktion von der Staatsbürgersteuer selbst übernommen. Das Besteuerungsverfahren dieser Steuer erfordert durch die Beschränkung der laufenden Besteuerung auf den Konsum jährliche Vermögensbestandsaufnahmen, die auch die jährlichen Vermögenszu- und -abgänge explizit ausweisen müssen. Da-

durch wäre eine umfassendere Kontrolle, ermöglicht als durch die nur in größeren Abständen durchgeführten Aufstellungen für die Zwecke der Vermögensteuer. An dieser Aussage wird auch durch die grundsätzliche Selbstveranlagung, die für die Vermögensbewertung in der Staatsbürgersteuer vorgesehen ist, keine grundsätzliche Änderung bewirkt, da verschwiegene Einkünfte - soweit sie gespart wurden - spätestens beim Ableben des Steuerpflichtigen bei der dann fälligen Vermögensbewertung auffallen und dort besteuert werden, wobei eine Falschdeklaration wegen der amtlichen Vermögensbewertung kaum möglich sein dürfte. Nichtdeklarierte Einkünfte, die jedoch konsumiert wurden, werden weder durch die heutige Vermögensteuer noch durch die Staatsbürgersteuer erfaßt.

Auch für die Nachholfunktion der Vermögensteuer bietet sich die Staatsbürgersteuer als vollwertiger Ersatz an. Die durch die fehlende oder nicht ausreichende Erfassung bestimmter Einkünfte in der heutigen Einkommensteuer hervorgerufenen Ungerechtigkeiten werden von der Staatsbürgersteuer durch die Verwendung ihres sehr umfassenden Einkommensbegriffs vermieden. Alle die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen erhöhenden Faktoren werden gleichermaßen als Einkommen steuerlich erfaßt. Eine zusätzliche Erfassung durch eine Vermögensteuer ist hier ohne Funktion, so daß auch unter diesem Gesichtspunkt eine Vermögensteuer neben der Staatsbürgersteuer dann nicht zu rechtfertigen ist.

Differenzierter muß allerdings eine Stellungnahme aussehen, wenn die Vermögensteuer als Hilfsmittel zur Verhinderung einer zu großen Vermögenskonzentration

angesehen wird. Die Staatsbürgersteuer ermöglicht durch die Herausnahme der Ersparnisse aus der laufenden Besteuerung innerhalb einer Generation eine größere Ansammlung von Vermögen in einer Hand. Der Übergang dieses Vermögens auf die nachfolgende Generation wird jedoch steuerlich beschränkt. Beim Tode des Erblassers unterliegen seine eigenen Ersparnisse der Reinvermögenszuwachssteuer, die ihn per Saldo so stellt, als wenn sein Einkommen unabhängig von der Einkommensverwendung besteuert worden wäre. Aber auch schon von der vorhergehenden Generation - für diese Überlegungen ist die Weitergabe von Vermögen durch mehrere Generationen ein sehr wesentlicher Punkt - übernommene Vermögensteile unterliegen voll dieser Steuer. Ob die Staatsbürgersteuer allein zu einer geringeren Vermögenskonzentration als unser heutiges Steuersystem führt, ist nur mit Hilfe umfassender mathematischer Berechnungen zu beantworten und letztlich auch nur unter Einbeziehung der Tarifgestaltung der Staatsbürgersteuer in die Betrachtungen zu klären³³. Auf jeden Fall läßt sich feststellen, daß eine allein mit der Funktion der Verminderung der Vermögenskonzentration motivierte Vermögensteuer nach Einführung der Staatsbürgersteuer nicht mehr zu rechtfertigen wäre.

Die Hauptfunktion der Vermögensteuer wird durch eine etwaige Einführung der Staatsbürgersteuer jedoch nicht tangiert. Wie erwähnt fördert die Staatsbürgersteuer zumindest innerhalb einer Generation die Vermögenskonzentration. Auch das wesentliche Gegenargument, dem Leistungsfähigkeitsprinzip sei schon durch die Erfassung der zur Vermögensbildung verwendeten Einkommenssteile durch die laufende Einkommensteuer Genüge getan, kann im Zusammenhang mit der Staatsbürger-

steuer nicht mehr gebracht werden, da ja bei ihr die Ersparnis keiner laufenden Besteuerung unterliegt.

Ebenso muß eine Beibehaltung der Vermögensteuer gefordert werden, wenn man der Argumentation Hallers folgt. Durch die Erleichterung der Vermögensbildung würde nach Einführung der Staatsbürgersteuer der Umfang der fundierten Einkommen noch zunehmen, die Haller als "leistungslöse" - ohne Verzicht auf Freizeitnutzen erworbene - Einkünfte höher besteuern will als Leistungseinkommen. Da diese Höherbesteuerung ersatzweise durch die Vermögensteuer geleistet werden soll, dürfte unter diesem Gesichtspunkt die Vermögensteuer bei Einführung der Staatsbürgersteuer nicht abgeschafft werden.

In ihrer wesentlichsten Funktion wird eine wie vorstehend begründete Vermögensteuer durch eine Einführung der Staatsbürgersteuer nicht tangiert, eine Abschaffung mit der Begründung, die Staatsbürgersteuer übernehme diese Aufgabe, wäre somit nicht gerechtfertigt. Damit wird jedoch keine Aussage darüber gemacht, ob es überhaupt durchschlagende Gründe für eine Vermögensbesteuerung gibt. Es lassen sich sehr gute Argumente für und wider die Vermögensteuer finden. Diese Diskussion muß jedoch losgelöst von der Staatsbürgersteuer geführt werden. Die Diskussion über die Staatsbürgersteuer bietet zumindest in den wesentlichen Punkten keine zusätzlichen Argumente. Eine Abschaffung der Vermögensteuer nach der Einführung der Staatsbürgersteuer bliebe zumindest umstritten.

3.3 DER EINKOMMENSBEGRIFF IM MODELL DER STAATS- BÜRGERSTEUER

Das Einkommen stellt somit den Haupt- oder sogar den einzigen Indikator für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dar, womit eine genaue Abgrenzung dieser Größe erforderlich wird. Die traditionellen Einkommensbesteuerungssysteme knüpfen bei der Definition der Steuerbemessungsgrundlage auf der Seite der Einkommensentstehung an. Umstritten ist jedoch bei diesen Modellen, welche Größen als Einflußfaktoren der Leistungsfähigkeit zum Einkommen gerechnet und somit in die Einkommensteuer einbezogen werden sollen.

Die gegen Ende des 19. Jahrhunderts entwickelte Quellentheorie forderte für die Definition des Einkommens als Abgrenzung die Summe aller mit gewisser Regelmäßigkeit aus einer Quelle fließenden Einnahmen³⁴. Diese Definition weist durch ihre Betonung der Regelmäßigkeit von Einkünften jedoch erhebliche Schwächen auf³⁵. Es gibt keine überzeugende Begründung dafür, regelmäßig anfallende Einkünfte steuerlich zu erfassen, unregelmäßige oder einmalige Einkünfte jedoch steuerfrei zu lassen.

Ebenso kann eine andere Definition nicht befriedigen, die das Einkommen auf die sich durch wirtschaftliche Tätigkeit ergebenden Einkünfte beschränkt³⁶. Zwar wird hier nicht mehr auf die Einmaligkeit oder Regelmäßigkeit von Einkünften abgehoben, aber es ist auch nicht einsichtig, weshalb durch "wirtschaftliche Tätigkeit" erlangte Einkünfte die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen erhöhen sollen und deshalb besteuert werden, Einkünfte, die nicht auf wirtschaftlicher Tätigkeit beruhen, jedoch die Leistungsfähigkeit nicht beeinflussen sollen und deshalb unbesteuert bleiben.

Aus der Ablehnung der beiden oben genannten Definitionen ergab sich die Notwendigkeit zur Entwicklung einer besseren. Diese Funktion übernahm die bereits in den 30er Jahren des 19. Jahrhundert im Ansatz entwickelte und später von Schanz formulierte Reinvermögenszugangstheorie. Nach dieser Theorie ist Einkommen "Zugang von Reinvermögen in einer Wirtschaft während einer gegebenen Periode"³⁷ und umfaßt, so definiert, neben den Erwerbseinkünften auch die Nutzung von Eigentum, Wertsteigerungen von Vermögensgegenständen, Geldwertleistungen Dritter und "auch alle Anfälle und Zuwendungen Dritter, wie Geschenke, Mitgift, Lotteriegewinne, Erbschaften usw."³⁸

Das sich nach der Reinvermögenszugangstheorie ergebende Einkommen wird heute allgemein als Maßstab für die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit akzeptiert³⁹. Dennoch wird dieser Einkommensbegriff noch in keinem praktizierten Steuersystem voll angewendet, da dem erhebliche Verwaltungsprobleme, insbesondere bei der Erfassung realisierter und nicht realisierter Wertzuwächse von Schenkungen und Spielgewinnen entgegenstehen.

Schon die Besteuerung realisierter Wertzuwächse wirft Probleme auf. Jeder Verkauf von Vermögensteilen wird steuerlich relevant und muß deshalb erfaßt werden. Zudem müßte - streng genommen - der sich aus der Differenz von Einkaufs- und Verkaufspreis ergebende Wertzuwachs durch Herausrechnung seines inflationsbedingten Teils ermittelt werden, was besonders dann schwierig sein dürfte, wenn sich das Verkaufsobjekt lange Zeit im Besitz des Verkäufers befunden hat. Den-

noch müssen unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten realisierte, also durch Verkauf verfügbar gemachte Wertsteigerungen von vorhandenen Vermögensgegenständen dem zu versteuernden Einkommen zugerechnet werden. Oder was spricht z. B. dafür, daß jemand, der Geld verleiht und dies nach drei Jahren einschließlich der Zinsen zurückerhält, diese Zinsen als Einkommen versteuern muß, während ein anderer, der ein Grundstück kauft und nach drei Jahren mit Gewinn verkauft, unbesteuert bleibt?

Das unterschiedliche Risiko in beiden Vorgehensweisen kann kein ausreichender Grund für die unterschiedliche Behandlung sein, denn selbst bei identischen Risiken erfolgt diese ungleiche Behandlung: Ein Aktienbesitzer z. B., der seine Aktien nach der Dividendenausschüttung zum Anfangswert verkauft, muß die Dividende als Einkommen versteuern. Ein Aktionär eines anderen Unternehmens bleibt steuerfrei, weil dieses Unternehmen seinen Gewinn nicht ausschüttet, sondern investiert, wodurch die Aktien an der Börse einen höheren Kurs erzielen, der hier um den gleichen Betrag steigen soll, den die Dividende der ersten Firma ausmacht. Verkauft auch dieser Aktionär jetzt seine Anteile, haben beide den gleichen Bruttogewinn aus ihren Aktien, der aber durch die unterschiedliche steuerliche Behandlung - wenn Wertsteigerungen (Kursgewinne) unbesteuert bleiben - unterschiedliche Nettowerte hat.

Ebenso verhält es sich bei Wertsteigerungen von nicht der Einkommenserzielung dienenden Vermögensteilen. Auch hier müssen realisierte Wertsteigerungen grundsätzlich der Steuer unterliegen, da, wie oben schon

erläutert, die Abhebung auf den "erwerbswirtschaftlichen Charakter" für die Besteuerung keinerlei Relevanz besitzt.

Größere Probleme wirft jedoch die Erfassung der nichtrealisierten Wertzuwächse auf. Aber auch hier hat sich die Meinung durchgesetzt, daß - abgesehen von den Problemen der Praktikabilität - auch diese Wertzuwächse in die Besteuerung einbezogen werden müßten. Nur wenige Autoren lehnen dies heute noch ab, so z. B. Schneider. Er beruft sich dabei im wesentlichen auf Schanz⁴⁰, der jedoch mißinterpretiert wird, denn er geht offensichtlich davon aus, daß auch nichtrealisierte Wertzuwächse Einkommen darstellen. Anders wären seine Ausführungen nicht verständlich, daß ein Grundstücksbesitzer "durch Schuldaufnahme den Merhwert bereits vor dem Verkauf seinen Konsumtionsbedürfnissen nutzbar machen"⁴¹ kann.

Einen weiteren Einwand Schneiders, Einkommen müsse in liquider Form (Geld o. ä.) anfallen, um steuerlich faßbar zu sein, stellt Mitschke in Frage, indem er - zu Recht - darauf hinweist, daß das Vorliegen von Einkommen in Form von Geld steuerlich weder relevant ist noch relevant sein kann, da sonst alle Naturaleinkommen wie auch die Nutzung eines Eigenheims steuerlich nicht erfaßt werden können⁴². Die Liquidität des Steuerpflichtigen spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle.

Die Nichtrealisierung von Wertsteigerungen muß als Sonderform des Sparens angesehen werden. Die Wertsteigerungen sind somit auch steuerlich wie andere gesparte Einkommensteile zu behandeln. Dies wird besonders deutlich, wenn man berücksichtigt, daß Wertsteigerungen häufig nur einen kleinen Teil des

Einkommens eines Steuerpflichtigen bilden, er also die Steuern für die Wertsteigerungen nicht durch Kredite, sondern aus seinem laufenden Einkommen bezahlen kann. Wenn z. B. ein Einkommensbezieher in einer Periode einen bestimmten Betrag sparen will, d. h. sein Vermögen gegenüber dem Stand zu Beginn der Periode um eine bestimmte Summe erhöhen will, so muß er, wenn sein Vermögen schon durch Wertzuwächse ansteigt, aus seinem laufenden Einkommen nur einen entsprechend niedrigeren Betrag "an die Seite legen", um sein Ziel zu erreichen. Selbst wenn er die Wertzuwächse als Einkommen versteuert, steht ihm bei gleicher Sparleistung - definiert als Vermögenserhöhung - noch mehr zum Konsum zu Verfügung als anderen, die bei gleichem laufenden Einkommen keine Wertzuwächse ihres Vermögens verbuchen können.

Eine so definierte Steuerbemessungsgrundlage erfaßt nun alle die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen erhöhenden Faktoren. Um eine echte Vergleichbarkeit als Voraussetzung für eine gerechte Besteuerung zu erreichen, müssen jedoch auch die Faktoren berücksichtigt werden, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen negativ beeinflussen, zumindest soweit sich diese bei verschiedenen Steuerpflichtigen unterschiedlich auswirken. Aus diesem Grunde müssen zunächst alle Einkünfte nach dem Nettoprinzip berechnet werden, als Differenz aus den Gesamteinkünften und den zur Erzielung dieser Einkünfte aufgewendeten Kosten. Diese - im deutschen Einkommensteuerrecht als Werbungskosten bezeichneten - Beträge sind in allen Einkommensteuermodellen als einkommensmindernd abzugsfähig.

Dieser Punkt gewinnt gerade bei einer sehr umfassenden Definition des Einkommens an Bedeutung, aber auch an Problematik. Werden z. B. die Wertzuwächse von Vermögensgegenständen voll besteuert, so müssen konsequenterweise auch alle Ausgaben für solche Maßnahmen, die der Erhaltung oder Werterhöhung dieser Vermögensgegenstände dienen (Restauration, Pflege), als Werbungskosten abzugsfähig sein.

Ebenso müssen schon aus Gründen der Symetrie bei der Einbeziehung der Werterhöhungen in das steuerpflichtige Einkommen auch Wertverluste einkommensmindernd geltend gemacht werden können, wobei deren Ermittlung auf die gleichen - kaum lösbaren - Schwierigkeiten stößt wie die Ermittlung nichtrealisierter Wertzuwächse.

Obwohl die Staatsbürgersteuer als laufende Steuer ihre Bemessungsgrundlage von der Verwendungsseite des privaten Einkommenskontos ableitet, entspricht ihr Einkommensbegriff voll dem der Reinvermögenszugangstheorie. Jede Einkommensverwendung wird besteuert. Jedes Einkommen, ob einmalig oder periodisch, ob Ergebnis wirtschaftlicher Tätigkeit oder Geschenk, schlägt sich in Konsum oder Ersparnis nieder und wird somit besteuert, so daß auch alle in der Reinvermögenszugangstheorie aufgeführten Einkunftsarten berücksichtigt sind. Auch realisierte Wertzuwächse werden entweder konsumiert oder wieder in anderen Vermögensgegenständen angelegt (gespart), und sie unterliegen somit der Staatsbürgersteuer. Wird auch hier die Nichtrealisation von Wertzuwächsen als Sonderform der Ersparnisbildung angesehen, so werden diese Wertsteigerungen als Vermögensbildung in der Besteuerungsperiode steuerlich erfaßt.

Hier wird einer der wesentlichsten Unterschiede zwischen der Staatsbürgersteuer und der Konzeption der Royal Commission on Taxation deutlich. Während der Einkommensbegriff in der Staatsbürgersteuer inhaltlich der "comprehensive tax base" der Royal Commission voll entspricht, zeigen sich bei der Erfassung der nichtrealisierten Wertzuwächse die sich aus der zeitverschiedenen Besteuerung der Ersparnisse ergebenden Konsequenzen. Die Staatsbürgersteuer erfaßt nichtrealisierte Wertzuwächse, die definitionsmäßig nicht aus der Vermögensmasse des Steuerpflichtigen herausgelöst werden, mit der Reinvermögenszuwachssteuer automatisch, ohne daß eine gesonderte - über die ohnehin fällige Vermögensbewertung hinausgehende - laufende Ermittlung der Wertzuwächse erfolgen müßte. Dagegen würde es die Logik des Carter-Reports erfordern, auch nichtrealisierte Wertzuwächse in der Periode der Entstehung voll zu besteuern. Die Royal Commission sieht jedoch auch die sich bei der Ermittlung dieser Wertzuwächse ergebenden Schwierigkeiten und beschränkt die Besteuerung auf die realisierten Wertzuwächse, wobei sie den Realisationsbegriff allerdings sehr weit faßt, indem u. a. Schenkungen und der Tod des Steuerpflichtigen als Sonderformen der Realisation angesehen werden.

Nicht mit der Reinvermögenszugangstheorie in Einklang zu bringen ist dagegen jedes Besteuerungsverfahren, das die Arten der Einkommensverwendung unterschiedlich behandelt, indem - wie z. B. bei Kaldor - die Besteuerung auf den Konsum beschränkt wird. Allerdings werden durch die Konsumsteuer die Probleme der Wertzuwachsbesteuerung weitgehend vermieden, da sie sich auf die Erfassung der weniger problematischen realisierten Wertzuwächse beschränkt.

Die Logik der Konsumsteuer verbietet eine Besteuerung nichtrealisierter Wertzuwächse, da sie nicht konsumiert werden.

Dem Einkommensbegriff der Staatsbürgersteuer ist zuzustimmen. Mit Leistungseinkommen, Geschenken, Erbschaften, Pensionen und Wertzuwächsen werden alle die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinflussenden Faktoren als Einkünfte erfaßt. Außerdem ist die angemessene Berücksichtigung von Werbungskosten vorgesehen, so daß die Bemessungsgrundlage der Staatsbürgersteuer den Anforderungen an eine umfassende Einkommensbesteuerung gerecht wird. Obwohl die zeitlich differenzierte Erfassung von Konsum und Ersparnis - wie in der Staatsbürgersteuer vorgesehen - bestechende Vorzüge bei der Besteuerung von Wertzuwächsen aufweist, soll sie an dieser Stelle noch keiner Wertung unterzogen werden.

3.4 DIE NEUTRALITÄT DER STAATSBÜRGERSTEUER FÜR DIE EINKOMMENSVERWENDUNG

Durch die Aufteilung der Einkommensbesteuerung in die laufende Konsumsteuer und die Reinvermögenszuwachssteuer am Lebensende ist die Staatsbürgersteuer nach Meinung ihrer Initiatoren neutral in bezug auf die Entscheidung über die Einkommensverwendung. Diese Neutralität, die sie als einen wesentlichen Vorteil gegenüber der z. Z. in Deutschland praktizierten Einkommensbesteuerung herausstellen, wird gezeigt anhand eines Beispiels durch Gegenüberstellung der Barwerte der Steuerzahlungen zweier Personen mit gleichen Einkünften, aber unterschiedlichen Aufteilungen dieses Einkommens auf Konsum und Sparen⁴³. Die Übereinstimmung der Barwerte wird dabei als Beweis für die völlige Neutralität der Staatsbürgersteuer interpretiert.

Diese Neutralität wird auch von Schneider bestätigt, der allerdings dafür vier Voraussetzungen nennt. Erstens werde ein und derselbe Zinssatz auf der ganzen Welt unterstellt, zu dem - und nur zu dem - Geld in beliebiger Menge angelegt und aufgenommen werden kann. Zweitens müsse dieser Zinssatz während der gesamten Lebensdauer eines jeden Steuerpflichtigen unverändert bleiben. Drittens dürfe auch der Grenzsteuersatz nicht verändert werden. Und viertens müsse jeder Steuerpflichtige zu ordnungsgemäßer Buchführung verpflichtet werden, weil ihm die Anwendung der handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften zur Vermeidung von Zinsvorteilen vorgeschrieben ist⁴⁴.

Diese Einschränkungen werden von Mitschke jedoch nicht in vollem Umfang akzeptiert. Er erkennt zwar an, daß die Voraussetzungen zusammen wohl nie eintreten werden, hält dies für die Beurteilung der

Staatsbürgersteuer allerdings auch für bedeutungslos, denn behauptet würde nicht eine faktische ex post-Neutralität, sondern eine ex ante-Neutralität, die allein für die Entscheidung über die Einkommensverwendung für Konsum und Ersparnis relevant sei. "Solange nicht gerade eine Tarifänderung oder Tarifänderungsabsicht bereits bekannt ist, besteht für den Steuerpflichtigen kaum Anlaß, mit anderen Steuersätzen als den geltenden zu kalkulieren"⁴⁵. Die Entscheidung über die Einkommensverwendung ist für Mitschke also unabhängig von tatsächlich eintretenden Steuersatzänderungen, solange diese nicht bekannt sind. Entsprechendes gilt auch für Änderungen des Kalkulationszinssatzes. Auch die Einschränkung eines gleichen Zinssatzes auf der ganzen Welt hält Mitschke für unrichtig, da die Steuerzahlungen selbstverständlich mit dem Zinssatz diskontiert werden müssen, zu dem die Ersparnisse auch angelegt sind. Würde sich der Zinssatz ändern, müßte auch die Diskontierung mit diesem anderen Satz erfolgen. Es änderte sich der Barwert der Steuern, nicht jedoch die Übereinstimmung der Steuerbarwerte verschiedener Konsum-Spar-Kombinationen⁴⁶. Zur vierten Bedingung Schneiders weist Mitschke darauf hin, daß zur Ermittlung der Reinvermögensänderung bei Nichtbilanzierern keine doppelte Buchführung mit Jahresabschluß notwendig sei, sondern lediglich eine Vermögensaufstellung, bei der die Beachtung von Höchstwertvorschriften gewährleistet sein müsse⁴⁷.

In bezug auf seine Bewertung der vierten von Schneider genannten Bedingung ist Mitschke zuzustimmen. Zweifellos würde die Staatsbürgersteuer nicht von allen Steuerpflichtigen eine ordnungsgemäße Buchführung nebst Bilanz verlangen, doch darf nicht übersehen werden, daß auch die erforderliche Vermögensaufstel-

lung und vor allem die Überprüfung der Einhaltung der Höchstwertvorschriften mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden wären. Ebenso ist es wohl richtig, daß noch nicht bekannte Veränderungen des Steuersatzes wie auch des Kalkulationszinssatzes nicht die Entscheidung für Konsum oder Ersparnisbildung beeinflussen. Jedoch macht allein die Möglichkeit einer Änderung dieser Sätze die Entscheidung über die Einkommensverwendung zu einer Entscheidung unter Unsicherheit. Dadurch jedoch können Einflüsse auf die Entscheidung durchaus entstehen. Eine Kritik an der Wahl des Kalkulationszinssatzes in Höhe der Verzinsung des angesparten Kapitals ist allerdings nicht gerechtfertigt.

Mit der oben gemachten Einschränkung wird die Staatsbürgersteuer ihrem Anspruch gerecht, die Entscheidung für die Aufteilung des Einkommens auf Konsum und Sparen nicht zu beeinflussen. Den Anspruch auf eine faktische ex post-Neutralität erhebt die Steuer nicht; sie würde ihn praktisch auch nicht erfüllen können. Aber ist es nicht gerade eine so verstandene Neutralität, die zur Bewertung einer Neukonzeption der Einkommensbesteuerung herangezogen werden müßte?

Entscheidend für die eine oder andere Einkommensverwendung dürfte allerdings nicht die Überlegung sein, welche Einkommensverwendung eine größere oder kleinere Steuerschuld mit sich bringt, sondern welche Einkommensverwendung unter Berücksichtigung der Steuerzahlungen die größtmögliche Befriedigung der individuellen

Bedürfnisse mit sich bringt, d.h. - unter Nichtbeachtung aller möglicherweise in der Ersparnisbildung liegenden Bedürfnisse - langfristig den höchsten Konsum ermöglicht. Zur Beurteilung müßte deshalb nicht ein Vergleich der Steuerbarwerte, sondern ein Vergleich der Barwerte des Konsums herangezogen werden. Es läßt sich jedoch leicht zeigen, daß bei Übereinstimmung der Steuerbarwerte auch die Konsumbarwerte identisch sein müssen.

Beispiele :

In Beispiel A hat ein Steuerpflichtiger in den Jahren 1 und 2 jeweils laufende Einkünfte von DM 100.000,--. Im Jahr 1 spart er DM 50.000,--, im Jahr 2 verbraucht er das gesamte Einkommen einschließlich der Ersparnisse des Vorjahrs und deren Erträge. Die Ersparnisse werden bei einem Zinssatz von 10 v.H. angelegt. Im Beispiel B hat er ebenfalls lfd. Einkünfte von jeweils DM 100.000,-- in den Jahren 1 und 2, die er jedoch sofort verbraucht. Angewandt wird die Staatsbürgersteuer mit den von den Initiatoren vorgeschlagenen Sätzen von 40 v.H. ohne Berücksichtigung des Bürgergeldes. In allen folgenden Zahlenbeispielen handelt es sich um DM - Beträge.

Beispiel A :

	Periode 1	Periode 2
Gesamteinkommen	100.000,--	105.000,--
Ersparnis	50.000,--	./ 50.000,--
Steuern	20.000,--	62.000,--
Konsum nach Steuern	30.000,--	93.000,--

Barwert der Steuern :

$$\frac{20.000}{1,1} + \frac{62.000}{1,1^2} = 69.421,49$$

Barwert des Konsums :

$$\frac{30.000}{1,1} + \frac{93.000}{1,1^2} = 104.132,23$$

Beispiel B :

	Periode 1	Periode 2
Gesamteinkommen	100.000,--	100.000,--
Ersparnis	-	-
Steuern	40.000,--	40.000,--
Konsum nach Steuern	60.000,--	60.000,--

Barwert der Steuern :

$$\frac{40.000}{1,1} + \frac{40.000}{1,1^2} = 69.421,49$$

Barwert des Konsums :

$$\frac{60.000}{1,1} + \frac{60.000}{1,1^2} = 104.132,23$$

Zum Vergleich soll ein Beispiel gebildet werden, das mit einer laufenden Steuer arbeitet, die auf die Einkommensverwendung keine Rücksicht nimmt und die ebenfalls einen identischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz von 40 v.H. und keinen Freibetrag aufweist. Dabei soll der Konsum nach Steuer in der Ausgangsperiode jeweils identisch sein mit den Beträgen aus den vorhergehenden Beispielen. Die Einkommen stimmen ebenfalls mit denen aus den vorhergehenden Beispielen überein.

Beispiel AA:

	Periode 1	Periode 2
Gesamteinkommen	100.000,--	103.000,--
Ersparnis	30.000,--	./.
Steuern	40.000,--	41.200,--
Konsum nach Steuer	30.000,--	91.800,--

Barwert der Steuern:

$$\frac{40.000}{1,1} + \frac{41.200}{1,1^2} = 70.413,22$$

Barwert des Konsums:

$$\frac{30.000}{1,1} + \frac{91.800}{1,1^2} = 103.140,50$$

Beispiel BB:

	Periode 1	Periode 2
Gesamteinkommen	100.000,--	100.000,--
Ersparnis	-	-
Steuern	40.000,--	40.000,--
Konsum nach Steuer	60.000,--	60.000,--

$$\text{Barwert der Steuern: } \frac{40.000}{1,1} + \frac{40.000}{1,1^2} = 69.421,49$$

$$\text{Barwert des Konsums: } \frac{60.000}{1,1} + \frac{60.000}{1,1^2} = 104.132,23$$

Im System der Staatsbürgersteuer ergeben sich auch bei unterschiedlicher Verwendung des Einkommens tatsächlich gleiche Barwerte der Steuern und auch des Konsums. Bei der traditionellen Einkommensteuer führt Sparen jedoch zu einem höheren Barwert der Steuern

und zu einem niedrigeren Barwert des Konsums als im Fall ohne Ersparnisbildung. Allerdings sind auch hier die gleichen Barwerte erreichbar, wenn zwar die gesparten Einkommensteile der Steuer unterliegen, ihre Erträge jedoch nicht besteuert werden.

Beispiel CC:

	Periode 1	Periode 2
Steuerpfl. Gesamteinkommen	100.000,--	100.000,--
Ersparnis	30.000,--	./ 30.000,--
Steuern	40.000,--	40.000,--
Konsum nach Steuer	30.000,--	93.000,--
Barwert der Steuern:	$\frac{40.000}{1,1} + \frac{40.000}{1,1^2} = 69.421,49$	
Barwert des Konsums:	$\frac{30.000}{1,1} + \frac{93.000}{1,1^2} = 104.132,23$	

Diese Aussagen lassen sich auch mit Hilfe allgemeiner Ableitungen belegen. Zunächst sollen für den Fall der Staatsbürgersteuer die Beispiele E und F verglichen werden, wobei im ersten Beispiel (E) Teile des Einkommens in der ersten Periode gespart und verzinslich angelegt, diese Ersparnisse in der zweiten Periode aber zusätzlich zum Einkommen dieser Periode konsumiert werden, während im zweiten (F) jeweils das Periodeneinkommen voll verbraucht wird. Für beide Beispiele und beide Perioden wird das gleiche Einkommen eingesetzt.

Gemäß E ergeben sich Steuerzahlungen von

$$T_E = T_1 + T_2 = t(E - S) + t(E + iS) + tS,$$

während sich bei F ergibt:

$$T_F = T_1 + T_2 = tE + tE.$$

Im Falle E werden somit um tis höhere Steuern gezahlt.
Für die Steuerbarwerte (BT) ergibt sich jedoch eine
Übereinstimmung:

Beispiel E:

$$(1) \quad BT_E = BT_1 + BT_2 = \frac{t(E-S)}{1+i} + \frac{t(E+1S) + tS}{(1+i)^2}$$

Beispiel F:

$$(1) \quad BT_F = BT_1 + BT_2 = \frac{tE}{1+i} + \frac{tE}{(1+i)^2}$$

$$(1) - (1a) \quad BT_E - BT_F = \frac{(tE - tS)(1+i) + tE + tiS + tS - (tE)(1+i) - tE}{(1+i)^2} = 0$$

Das gleiche Ergebnis ergibt sich auch bei Betrachtung der Konsumwerte.

Im Beispiel E werden auch höhere Konsumausgaben ausgewiesen:

$$K_E = K_1 + K_2 = E - t(E-S) - S + E + iS + S - t(E + iS + S)$$

$$K_F = K_1 + K_2 = E(1-t) + E(1-t)$$

$$K_E = K_F = (1-t) \quad iS$$

Dagegen stimmen die Konsumbarwerte wieder überein:

$$(2) \quad BK_E = BK_1 + BK_2 = \frac{E - t(E-S) - S}{1+i} + \frac{(E + iS + S)(1-t)}{(1+i)^2}$$

$$(2a) \quad BK_F = BK_1 + BK_2 = \frac{E(1-t)}{1+i} + \frac{E(1-t)}{(1+i)^2}$$

$$(2) - (2a) \quad BK_E - BK_F = \frac{(E - tE + tS - S)(1+i) + (E + iS + S)(1-t) - (E - tE)(1+i) - E(1-t)}{(1+i)^2} \\ = 0$$

Anders stellt sich der Vergleich bei einer Steuer, wie der Einkommensteuer, dar, die jedes Einkommen, unabhängig von der Verwendung, in der Entstehungsperiode erfaßt. Auch hier werden zwei Fälle (G und H) gegenübergestellt: Im Falle G wird in der ersten Periode gespart, und in der zweiten werden Einkommen und Ersparnisse samt Erträge voll verausgabt. Im Falle H wird das Einkommen in jeder Periode voll konsumiert. Es wird eine Steuer mit konstantem Grenzsteuersatz unterstellt.

Wie im Beispiel der Staatsbürgersteuer ergibt sich die gleiche Differenz in den Konsumausgaben.

$$T_G = tE + t(E + iS)$$

$$T_H = tE + tE$$

$$T_G - T_H = tiS$$

In diesem Beispiel differieren jedoch auch die Steuerbarwerte:

$$(3) \quad BT_G = \frac{tE}{1+i} + \frac{t(E+iS)}{(1+i)^2}$$

$$(3a) \quad BT_H = \frac{tE}{1+i} + \frac{tE}{(1+i)^2}$$

$$(3-3a) \quad BT_G - BT_H = \frac{tE}{1+i} - \frac{tE}{1+i} + \frac{tE + tiS - tE}{(1+i)^2} = \frac{tiS}{(1+i)^2}$$

Bei Betrachtung des Konsums ergeben sich folgende Werte:

$$K_G = E(1-t) - S + (E+iS)(1-t) + S$$

$$K_H = E(1-t) + E(1-t)$$

$$K_G - K_H = (1-t) iS$$

$$(4) \quad BK_G = \frac{E(1-t)-S}{1+i} + \frac{(E+iS)(1-t)+S}{(1+i)^2}$$

$$(4a) \quad BK_H = \frac{E(1-t)}{1+i} + \frac{E(1-t)}{(1+i)^2}$$

$$(4)-(4a) \quad BK_G - BK_H = -\frac{S}{1+i} + \frac{iS+tiS+S}{(1+i)^2} = -\frac{tiS}{(1+i)^2}$$

Bei der Einkommensteuer stimmen Konsum- und Steuerbarwerte somit nicht überein, wenn die Einkommensverwendung differiert. In einem weiteren Beispiel sollen nun die Fälle E und G miteinander verglichen werden, in denen das Konsumverhalten übereinstimmt, für die jedoch verschieden konzipierte Steuern zugrunde liegen, nämlich in E die Staatsbürgersteuer und in G die Einkommensteuer:

$$T_E = t(E-S) + t(E+iS) + tS$$

$$T_G = tE + t(E + iS)$$

$$T_E - T_G = tE - tS + tE + tiS + tS - tE - tE - tiS = 0$$

Die Steuerbeträge stimmen für beide überein, nicht jedoch die Steuerbarwerte:

$$(5) \quad BT_E = \frac{t(E-S)}{1+i} + \frac{t(E+iS)+tS}{(1+i)^2}$$

$$(5a) \quad BT_G = \frac{tE}{1+i} + \frac{t(E+iS)}{(1+i)^2}$$

$$(5)-(5a) BT_E - BT_G = \frac{(tE-tS)(1+i)-tE(1+i)+(E+iS)+tS-t(E+iS)}{(1+i)^2} = -\frac{tiS}{(1+i)^2}$$

Der größere Steuerbarwert fällt bei G an, die Steuerbelastung ist hier größer. Dies ergibt sich, da der Barwert der Steuerentlastung in Periode 1 größer ist als der Barwert einer gleichgroßen Steuerentlastung in Periode 2. Am Ergebnis würde sich auch nichts ändern, wenn in beiden Fällen die Zinserträge unversteuert blieben:

$$(6) \quad BT_E = \frac{t(E-S)}{1+i} + \frac{t(E+S)}{(1+i)^2}$$

$$(6a) \quad BT_G = \frac{tE}{1+i} + \frac{tE}{(1+i)^2}$$

$$(6)-(6a) BT_E - BT_G = -\frac{tS}{1+i} + \frac{tS}{(1+i)^2} = -\frac{tiS}{(1+i)^2}$$

Nur wenn die Sparerträge in der Einkommensteuer unbesteuert blieben (Beispiel K), in der Staatsbürgersteuer aber belastet würden, ergäbe sich ein anderes Ergebnis:

$$T_E = t(E-S) + t(E+iS) + tS$$

$$T_K = tE + tE = 2tE$$

$$T_E - T_K = tiS$$

Im Falle E wäre ein höherer Steuerbetrag zu zahlen, die Steuerbarwerte stimmen jedoch überein:

$$(7) \quad BT_E = \frac{t(E-S)}{1+i} + \frac{t(E+iS) + tS}{(1+i)^2}$$

$$(7a) \quad BT_K = \frac{tE}{1+i} + \frac{tE}{(1+i)^2}$$

$$(7)-(7a) \quad BT_E - BT_K = -\frac{tS}{1+i} + \frac{tiS+tS}{(1+i)^2} = 0$$

Die Staatsbürgersteuer wirkt also im Gegensatz zur Einkommensteuer neutral auf die Einkommensverwendung. Die im System der Einkommensteuer nachgewiesene Höherbelastung der gesparten Einkommensteile - in der Literatur wird diese Höherbelastung häufig ungenau als Doppelbelastung bezeichnet - führt zu einer Differenz der Steuerbarwerte und der Konsumbarwerte in Abhängigkeit von der Einkommensverwendung, während im System der Staatsbürgersteuer solche Differenzen nicht nachweisbar sind. Voraussetzung dafür ist jedoch die umfassende Besteuerung aller Vermögenserträge, wie dies die Initiatoren der Staatsbürgersteuer auch vorgesehen haben, und wie dies prinzipiell auch in der Einkommensteuer vorgesehen ist. Dieses Vorhaben dürfte jedoch vor allem bei den Vermögensnutzungen weitgehend aus Gründen der Praktikabilität scheitern.

Soweit allerdings private Haushalte ihre Entscheidung über die Einkommensverwendung nicht von den erwarteten Barwerten abhängig machen, vermag die vorangegangene Argumentation nicht durchzuschlagen. Dies gilt z. B. bei Haushalten mit festgelegten Strukturen der Einkommensverwendung (Restesparer, Zwecksparer u. ä.). Solange solche festen Strukturen vorliegen, üben gleich wie geartete Steuern keinen Einfluß auf sie aus; die Frage der Neutralität ist mithin gegenstandslos.

Ein wesentlicher Mangel der angewendeten Neutralitätsdefinition besteht ferner darin, daß ausschließlich die Höhe des Konsums zur Grundlage der Betrachtung gemacht wird. Andere Gründe für die Ersparnisbildung (wie z.B. Sicherheit durch Vermögen, Freude an Vermögensgegenständen), die die Entscheidung über die Einkommensverwendung bei vielen Wirtschaftssubjekten sicherlich stärker beeinflussen als die Berechnungen der Steuerbarwerte, bleiben unberücksichtigt. Nur wenn die Erreichung auch dieser Sparzwecke dem Konsum zugerechnet wird, können die Neutralitätsüberlegungen voll akzeptiert werden.

Dennoch bleibt festzustellen, daß die Staatsbürgersteuer im Gegensatz zur heutigen Einkommensteuer die Entscheidung des Steuerpflichtigen über die Verwendung seines Einkommens nicht beeinflußt. Jedoch ist eine neutrale Steuer nicht schon deshalb auch eine gerechte Steuer. Während die Doppelbelastung - besser: Höherbelastung - gesparter Einkommensteile durch die traditionell ausgestaltete Einkommensteuer unter dem Neutralitätsaspekt abgelehnt werden muß, sollte ihr unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit zugestimmt und der konsequenten Anwendung des hier zugrundegelegten Einkommensbegriffs als Steuerbemessungsgrundlage der Vorrang eingeräumt werden. Dieser Einkommensbegriff erfordert jedoch, das gesamte Bedürfnisbefriedigungspotential einer Periode - d.h. das gesamte in der Periode zugeflossene Einkommen - als Indikator für die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen der Einkommenbesteuerung zugrunde zu legen, wobei diese

Steuerperiode - wie im folgenden Abschnitt zu zeigen ist - nicht unbedingt auf ein Jahr zu beschränken ist. Die Verletzung des Neutralitätspostulats ist dabei unumgänglich, sie kann und muß aber hingenommen werden.

3.5 PERIODENEINKOMMEN VERSUS LEBENSEINKOMMEN

"Die Quelle der meisten Komplikationen unseres Steuerrechts ist die Tatsache, daß das Periodeneinkommen besteuert wird. Daraus ergeben sich nicht nur alle Probleme der Periodenabgrenzung, sondern auch eine Fülle von Ungerechtigkeiten und Versuche, diese Ungerechtigkeiten zu mildern"⁴⁸. Daraus ziehen die Initiatoren der "Staatsbürgersteuer" die Konsequenz, nicht das Periodeneinkommen, sondern das Lebenseinkommen müsse als Bemessungsgrundlage einer die individuelle Leistungsfähigkeit in richtiger Weise berücksichtigenden Einkommensteuer herangezogen werden. Sie stützen sich dabei auf die Überlegung, es sei nicht zu rechtfertigen, daß Personen mit gleichem Gesamteinkommen steuerlich nur deshalb unterschiedlich behandelt werden, weil ihre Einkünfte sich unterschiedlich auf die Besteuerungsperiode aufteilen, wobei eine Einkommensteuer mit direkt progressivem Tarifverlauf denjenigen höher belastet, dessen Einkünfte unregelmäßiger anfallen.

Die Staatsbürgersteuer verursacht durch ihre Tarifgestaltung diese Probleme nicht. Der konstante Grenzsteuersatz bewirkt im Gegensatz zum direkt progressiven Tarifverlauf - abgesehen von geringfügigen sich aus der Ausgestaltung des Bürgergelds ergebenden Differenzen - eine gleich hohe Belastung gleicher Periodeneinkommen und gleicher Lebenseinkommen, wobei es unerheblich ist, wie regelmäßig oder unregelmäßig dieses Einkommen zugeflossen ist. Im folgenden soll untersucht werden, ob das Ziel der gleichen Besteuerung gleicher Lebenseinkommen, das in der Staatsbürgersteuer automatisch erreicht wird, als steuerpoli-

tisches "essential" angesehen werden muß und ob ihm ein derart großes Gewicht beigemessen werden muß, daß sich daraus bestimmte Konsequenzen für die Tarifgestaltung ergeben können. Da dieses Problem nur in einer direkt progressiven Steuer auftaucht, liegt der Argumentation dieses Abschnittes zwangsläufig eine so konzipierte Einkommensteuer zugrunde.

Mitschke weist darauf hin, daß die Forderung der Bemessung der Steuerschuld nach dem Lebenseinkommen explizit oder auch implizit in einem großen Anteil steuertheoretischer Literatur enthalten ist⁴⁹. So hält z. B. Tipke das Periodizitätsprinzip nicht für ein Wertungsprinzip, sondern lediglich für ein technisches Prinzip. "Gerechter wäre die Anknüpfung an das Totaleinkommen"⁵⁰. Zu dem gleichen Ergebnis kommt unter dem Gesichtspunkt der horizontalen Gerechtigkeit auch Hackmann⁵¹. Er begründet seine Haltung u. a. damit, daß eine Periodenbesteuerung nur dann allokativ neutral und distributiv gerecht ist, wenn die Besteuerungsperiode zumindest dem "ökonomischen Zeithorizont" entspricht. Dieser Zeithorizont ist allerdings für alle Menschen unterschiedlich lang, und jeder Zeitpunkt gehört zu einem "Kontinuum an aufeinanderfolgenden Zeithorizonten"⁵². Eine auf solche Zeithorizonte ausgerichtete Besteuerung lehnt Hackmann deshalb als unpraktikabel ab, und er wendet sich auch gegen eine Aufteilung der Gesamtlebensdauer eines Steuerpflichtigen in Lebensphasen als Besteuerungsperioden⁵³. Somit kann nach seiner Meinung nur das Lebenseinkommen als Bemessungsgrundlage dienen.

Ebenso sieht auch Deutsch in einer Periodenbesteuerung mit progressivem Tarif bei ungleichmäßig anfallenden Einkünften einen Verstoß gegen die horizontale Steuer-

gerechtigkeit, und er entwickelt deshalb einen Besteuerungsvorschlag, "where this type of inequity does not occur"⁵⁴.

Auch Vickrey sieht in der progressiven Besteuerung von Periodeneinkommen einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Einkommensbesteuerung, dem er durch ein umfassendes "averaging" der Einkommen entgegenwirken will⁵⁵, und auch Polinsky stellt heraus, "that lifetime incomes rather than current incomes are of primary interest"⁵⁶.

Haller sieht ebenfalls eine unterschiedliche steuerliche Belastung von Einkommen, die sich lediglich in der Regelmäßigkeit ihres Anfalles, nicht jedoch in der Gesamthöhe unterscheiden, als ungerechtfertigt an. Einkommen, die während der Erwerbsperiode des Steuerpflichtigen zunächst ansteigen, dann jedoch wieder sinken, dürfen nach seiner Meinung nicht höher besteuert werden als gleichmäßig anfallende Einkünfte, "denn die Bedürfnisbefriedigung über die gesamte Erwerbsspanne hinweg ist hier nicht größer, sondern kleiner als bei stets gleicher Höhe der Periodeneinkommen"⁵⁷. Dies ist begründet in der schlechten Vorhersehbarkeit zukünftiger Einkünfte und dem deshalb eingengten Planungsspielraum. Haller will deshalb Beziehern unregelmäßig anfallender Einkünfte die Möglichkeit einräumen, "entweder für größere Zeiträume oder nach Abschluß der Erwerbsspanne einen 'Steuerausgleich' zu verlangen, der so vorzunehmen wäre, daß für die Ausgleichsspanne die Steuer unter der Annahme gleicher Periodeneinkommen berechnet und die mehr bezahlte Steuer erstattet würde"⁵⁸. Auch hier ist also die Forderung nach gleicher Besteuerung gleicher Lebenseinkommen wiederzu-

finden. Obwohl Haller der Meinung ist, ungleichmäßig anfallende Einkommen führten zu einer geringeren Bedürfnisbefriedigung als gleichmäßig anfallende und in der Gesamthöhe gleiche Einkommen, geht er jedoch nicht so weit, eine höhere Besteuerung gleichmäßig anfallender Einkommen zu fordern. In der Grundforderung, zumindest bei Beziehern unregelmäßig anfallender Einkünfte das Lebenseinkommen zur Bemessungsbasis der Einkommensbesteuerung zu machen, findet Haller Unterstützung auch bei Schmidt, der insbesondere auf die Problematik bei Künstlern hinweist⁵⁹.

Allerdings sind ebenso dezidierte Stellungnahmen für die Wahl des reinen Periodeneinkommens als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in der Literatur zu finden. So weist z. B. Schneider darauf hin, daß die Einkommensteuer die individuelle Bedürfnisbefriedigung des einzelnen zugunsten der Allgemeinheit einschränken soll, Bedürfnisbefriedigung jedoch eine "kurzperiodische Erscheinung" sei, so daß sich unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten die Wahl des Lebenseinkommens als Steuerbemessungsgrundlage bei richtiger Anwendung des Leistungsfähigkeitsprinzips von selbst verbietet⁶⁰. Schneider bezieht in seinem Vorschlag der Einkommensbesteuerung denn auch die Steuer streng auf die Steuerperiode (das Kalenderjahr), wobei er allerdings die periodischen Konsumausgaben zur Bemessungsgrundlage der Steuer macht und somit eine Reihe von Problemen der traditionellen Einkommensteuer auf diesem Wege beseitigt. Ebenso lehnt es auch die Royal Commission on Taxation ab, das Lebenseinkommen zur Bemessungsgrundlage der Einkommensbesteuerung zu machen⁶¹. Allerdings läßt die Kommission zum Ausgleich kurzfristiger Einkommensschwankungen ein "averaging"

des Einkommens über 5 Jahre hinweg zu. Dies veranlaßt Hackmann dazu, die Position der Royal Commission als "bemerkenswert unentschieden" zu bezeichnen⁶², obwohl er an gleicher Stelle zu dem Ergebnis kommt, daß beim Festhalten am traditionellen Leistungsfähigkeitsprinzip auch an der Periodenbesteuerung festgehalten werden muß, "was allerdings noch nicht heißt, daß die Bemessungsperiode gerade ein Jahr sein muß"⁶³.

Mitschke benennt die Royal Commission - zu Unrecht - als Kronzeugen für die Forderung nach einer Besteuerung des Lebenseinkommens⁶⁴. Er sieht darüber hinaus in jeder Stellungnahme für ein "income-averaging" Anhaltspunkte für seine Meinung. Das ist wohl genau so unzulässig, wie es auch unrichtig wäre, alle Finanzwissenschaftler, die sich nicht zur Problematik der Periodenbesteuerung geäußert haben, als Anhänger einer solchen Besteuerung zu bezeichnen.

Die Verfechter einer Glättung der Einkommen über mehrere Perioden aus steuerlichen Gründen wollen vor allem erreichen, daß alle Einkünfte steuerlich den Perioden zugerechnet werden, zu denen sie ökonomisch gehören. Als klassisches Beispiel wird immer wieder der Schriftsteller genannt, der drei oder vier Jahre an einem Buch schreibt und das Honorar für diese Arbeit erst bei Ablieferung des Manuskripts bei seinem Verlag erhält. Im vierten Jahr erhält er die Entlohnung für seine Leistung, die er in diesem und in den davor liegenden Jahren erbracht hat. Eine reine Periodenbesteuerung würde diesen Schriftsteller - bei direkt progressiver Tarifgestaltung - stärker belasten, als den Kollegen, der von seinem Verlag jährlich einen Vorschuß kassiert. Dies auszugleichen, ist das Ziel vieler Anhänger des "averaging". Diese Einkommensglättung

zur besseren Periodenzurechnung des Einkommens ist jedoch ein kurzperiodisches Problem, das den ökonomischen Horizont⁶⁵ eines Wirtschaftssubjektes nicht überschreiten wird. Auch wer sich grundsätzlich für eine Periodenbesteuerung ausspricht, kann sich gegen eine solche Maßnahme kaum stellen, da das Kalenderjahr eine willkürlich, rein aus steuertechnischen Gründen gewählte Steuerperiode ist. Ein so begründetes kurzfristiges "averaging" ist deshalb auch unumstritten.

Problematischer ist eine Bewertung der Einkommensglättung, wenn der ökonomische Horizont des Steuerpflichtigen deutlich überschritten wird, wenn also das Lebenseinkommen zur Bemessungsgrundlage der Einkommensbesteuerung gemacht werden soll. Die Argumentation gegen eine solche Regelung basiert im wesentlichen auf zwei unterschiedlichen Ansätzen. Der erste geht von der Forderung aus, die Einkommensbesteuerung solle neutral sein. Die Besteuerungsperiode müßte dann dem ökonomischen Zeithorizont des Steuerpflichtigen entsprechen, denn "wird der effektive Progressionssatz nach dem für den ökonomischen Zeithorizont erwarteten Einkommen bemessen, kommt es nicht zu (verzerrten) ökonomischen Dispositionen, die nur erfolgen, um solche Progressionseffekte zu vermeiden, die einzig auf zwischenperiodische Einkommensunterschiede zurückzuführen sind"⁶⁶. Diese Argumentation erfordert ein kurzfristiges "averaging", einer Besteuerung des Lebenseinkommens würde sie widersprechen, da der ökonomische Zeithorizont hier zu hoch angesetzt würde.

Die zweite Argumentationsebene geht davon aus, "daß Personen in verschiedenen Lebensphasen unterschiedliche Erfahrungen ihrer eigenen Identität machen"⁶⁷.

Ein Fünfzigjähriger ist nicht mehr voll identisch dem Zwanzigjährigen von früher, der Direktor empfindet nicht mehr wie der Student vor dreißig Jahren. Dieser Wandel in der Identität von Individuen bringt auch Änderungen der Bedürfnisse mit sich. Unter diesem Gesichtspunkt würde sich eine Besteuerung mit dem Lebenseinkommen als Bemessungsgrundlage verbieten, denn nach Meinung der Anhänger dieser Argumentation spricht nichts dafür, einen Steuerzahler nur deshalb steuerlich weniger zu belasten als einen anderen mit z. Z. gleichem Einkommen, nur weil er vor 20 Jahren ein geringeres Einkommen bezogen hat als dieser andere. Aus diesem Gedankengang läßt sich die Forderung ableiten, unterschiedliche Lebensphasen eines Steuerpflichtigen als jeweils geschlossene Besteuerungsperioden zu betrachten.

Zu beiden Argumentationsrichtungen werden auch Gegenpositionen bezogen. Hackmann sieht in der ersten lediglich eine Bestimmung der Mindestdauer einer Besteuerungsperiode⁶⁸. Der ökonomische Zeithorizont ist als unterste Grenze der Besteuerungsperiode anzusetzen, bei aus technischen Gründen kürzer angesetzten Perioden müßte demnach ein "averaging" zugelassen werden. Hackmann erkennt in dieser Argumentationskette jedoch keinen Grund, die Steuerperiode nicht über den ökonomischen Zeithorizont hinaus - bis hin zur gesamten Erwerbs- oder sogar Lebensperiode - auszudehnen. Er spricht sich für dieses Verfahren aus, da die Wahl des ökonomischen Zeithorizonts als Steuerperiode zu konzeptionellen Schwierigkeiten führen würde. Zum einen führt die dauernde Verschiebung des Zeithorizonts in die Zukunft dazu,

"daß ein bestimmter Zeitpunkt regelmäßig zu einem Kontinuum an aufeinanderfolgenden Zeithorizonten gehört"⁶⁹. Zum anderen sind die Entscheidungshorizonte unterschiedlicher Individuen in der Regel auch unterschiedliche lang, so daß bei strenger Einhaltung der obigen Forderung individuell verschieden lange Bemessungsperioden in der Einkommensbesteuerung angesetzt werden müssen.

Auch die zweite Argumentationskette wird von Hackmann abgelehnt. Er bestreitet die Möglichkeit und vor allem die Rechtfertigung, die Erwerbsperiode zu steuerlichen Zwecken in Lebensphasen aufzuteilen⁷⁰. Er ist nicht davon überzeugt, daß Personen mit aktuell gleichen Einkommen und persönlichen Lebensverhältnissen steuerlich gleich belastet werden sollen, wenn sie in früheren Lebensphasen unterschiedliche Einkommen bezogen haben. Für ihn ist das Leben und die Gesamtheit der Lebensmöglichkeiten unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten als eine Einheit anzusehen, so daß die einheitliche Besteuerung gleicher Lebenseinkommen steuerlich geboten erscheint.

Diese Argumentation erscheint jedoch nicht zwingend. Der Wandel der individuellen Identität als berücksichtigungsfähiger Faktor wird nicht widerlegt, sondern mit einer einfachen Gegenthese beantwortet. Eine andere Bewertung ist ebenso zulässig. Auch aus den Schwierigkeiten einer anderen Bemessungsperiode ist die Forderung nach der Besteuerung des Lebenseinkommens nicht abzuleiten.

Die Besteuerung des Lebenseinkommens ist steuertheoretisch nicht begründbar. Es besteht somit keine Notwendigkeit, die Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung an dieser Forderung auszurichten, die nur unter großen Schwierigkeiten erfüllt werden

könnte. Steuersatzänderungen würden wesentlich erschwert, die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen würde die Steuerberechnung komplizieren, Transfers müßten einbezogen werden.

Steuertheoretisch begründbar ist jedoch die Forderung nach Besteuerung des Einkommens in Lebensphasen oder besser gemäß dem ökonomischen Zeithorizont. Dies kann durch ein umfassendes "averaging" bei grundsätzlicher Beibehaltung der Periodeneinkommen erreicht werden. Ein gleitendes "averaging" gleicht kurzfristige Einkommensschwankungen aus, läßt langfristige Einkommensentwicklungen jedoch zur Geltung kommen. Die harten Übergänge einer Lebensphasenbesteuerung würden vermieden, wie sich auch die Identität einer Person nicht von heute auf morgen ändert.

Dennoch soll an einem Beispiel gezeigt werden, daß die Staatsbürgersteuer das Ziel einer Besteuerung des Lebens Einkommens nicht ganz erreicht. Sie erfüllt die Forderungen nur unter zwei Voraussetzungen. Zum einen muß zum gleichen Lebens Einkommen auch die gleiche Lebensdauer treten. Diese Einschränkung haben die Autoren der Staatsbürgersteuer gesehen, und sie ist auch korrekt, da längere Lebensdauer einen höheren Bedarf auslöst. Zum anderen muß auch die Zeitdauer der Erwerbstätigkeit übereinstimmen, wofür eine Berechtigung weniger leicht zu finden ist. Die zweite Einschränkung ergibt sich aus der Differenzierung des Bürgergeldes in Abhängigkeit von der Erwerbstätigkeit.

Bürger A: Lebens Einkommen 1 Mio DM, wird 65 Jahre alt, Erwerbsspanne 15. bis 65. Lebensjahr

Bürger B: Lebenseinkommen 1 Mio DM, wird 80 Jahre
alt, Erwerbsspanne 15. bis 65. Lebensjahr

Bürger C: Lebenseinkommen 1 Mio DM, wird 80 Jahre
alt, Erwerbsspanne 30. bis 65. Lebensjahr

Angesetzt werden die von den Autoren vorgeschlagenen
Sätze für die Steuer und das Bürgergeld⁷¹, wobei die
mögliche Differenzierung des Bürgergeldes, die zu wei-
teren Komplizierungen führen würde, nicht berücksichtigt.

Steuerbetrag ./.. Bürgergeld = Netto-Steuer (alles in DM)

A 400.000,--	196.800,--	203.200,--
B 400.000,--	250.800,--	149.200,--
C 400.000,--	241.800,--	158.200,--

Dieses Beispiel, das auf Ein-Personen-Haushalte bezo-
gen ist, macht ungleiche Netto-Steuerbeträge bei glei-
chem Lebenseinkommen sichtbar. Die Differenzierung
des Bürgergeldes führt auch bei gleicher Lebensdauer
der Steuerpflichtigen zu ungleicher Steuerlast. Das
selbstgesteckte Ziel wird nicht erreicht.

Dies kann jedoch deshalb kritiklos hingenommen wer-
den, weil das Ziel selbst einer kritischen Würdigung
nicht standhält. Wichtiger ist, ob die Staatsbürger-
steuer bei kürzeren Steuerperioden angemessen wirkt.
Hier zeigen sich die Vorteile des konstanten Grenz-
steuersatzes. Gleichgültig, ob das Jahreseinkommen,
das Einkommen im ökonomischen Zeithorizont oder das
Einkommen in einer abgegrenzten Lebensphase der Be-
steuerung zugrunde gelegt wird, die Tarifgestaltung
der Staatsbürgersteuer bewirkt in jedem Fall eine
gleiche steuerliche Belastung gleicher Einkommen.
Die Staatsbürgersteuer hält damit auch der These ei-
ner sich im Zeitablauf wandelnden Identität stand.

Obwohl die Staatsbürgersteuer unabhängig von der Wahl der Besteuerungsperiode zur gleichen Steuerbelastung bei gleichen Periodeneinkommen führt, erschien es wichtig, die Frage der richtigen Besteuerungsperiode zu untersuchen. Die gleiche Besteuerung gleicher Lebenseinkommen wird von den Initiatoren der Staatsbürgersteuer als ein Grund für die Tarifgestaltung in ihrem Vorschlag genannt. Sicher ist es sehr schwierig, diese Forderung mit einem anderen Modell der laufenden Einkommensbesteuerung - vor allem, wenn es mit einem direkt progressiven Tarifverlauf ausgestattet ist - zu erfüllen. Da jedoch das Ziel der Besteuerung des Lebenseinkommens abgelehnt werden muß, dürften auch anders konzipierte Steuern dem Anspruch einer angemessenen Wahl der Besteuerungsperiode gerecht werden können. Zu denken wäre beispielsweise an eine direkt progressive Besteuerung des Jahreseinkommens, verbunden mit einem umfassenden "averaging".

3.6 DIE REINVERMÖGENSZUWACHSSTEUER

Die zweite Hauptkomponente der Staatsbürgersteuer ist die Reinvermögenszuwachssteuer. Durch sie wird das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt seines Todes erfaßt. Der Name Reinvermögenszuwachssteuer ist dabei irreführend, da das Vermögen jedes Steuerpflichtigen bei seiner Geburt mit Null angesetzt wird. Selbst wenn er bei der Geburt durch Erbschaft Inhaber eines Vermögens wird, ergibt sich als Bemessungsgrundlage der Steuer der Zuwachs zu Null, also das Gesamtvermögen. Diese Steuer erfaßt somit sowohl die Einkommensbestandteile, die früher nicht erfaßt wurden, da sie nicht konsumiert wurden, wie auch die Wertzuwächse der Vermögensgegenstände, die erst durch die aus steuerlichen Gründen vorgenommenen Vermögensbewertungen zutage treten.

Die Reinvermögenszuwachssteuer erfüllt im Rahmen der Staatsbürgersteuer somit zwei Funktionen. Zum einen erfaßt sie - erstmals - das gesparte Einkommen. Erst diese Erfassung führt zu der Neutralität der Staatsbürgersteuer in bezug auf die Einkommensverwendung, zumindest wenn die Reinvermögenszuwachssteuer-Schuld vom Steuerpflichtigen zu seinen Lebzeiten richtig antizipiert wird. Zum anderen erfaßt die Reinvermögenszuwachssteuer die bis zum Tode des Steuerpflichtigen nichtrealisierten Wertzuwächse, so daß erst durch sie die Anwendung eines wirklich umfassenden Einkommensbegriffs im Sinne einer "comprehensive tax base" erreicht wird.

Die Hauptproblematik der Reinvermögenszuwachssteuer unter dem Neutralitätsaspekt ist deshalb in der Frage zu sehen, ob eine erst nach dem Tode des Steuerpflichtigen fällige Steuer von diesem in richtiger Weise antizipiert wird, eine Frage, die in so allgemeiner Form

sicher nicht beantwortbar ist, da hier die Persönlichkeitsstruktur des einzelnen einen entscheidenden Einfluß ausübt. Sicher werden viele Steuerzahler diese Steuer bei der Einkommensdisposition angemessen berücksichtigen, andere jedoch werden sie zu gering oder gar nicht bewerten. Ein anderer Zeitpunkt als der des Todes des Steuerpflichtigen bietet sich für den Zugriff der Reinvermögenszuwachssteuer aber nicht an, solange das Lebenseinkommen Grundlage der Besteuerung sein soll.

Allerdings birgt die von den Initiatoren der Staatsbürgersteuer vorgeschlagene Regelung auch eine Reihe Vorteile in sich. Vor allem ermöglicht sie die Verwendung eines sehr umfassenden Einkommensbegriffs unter Ausschaltung der wichtigsten Probleme, die in den traditionellen Einkommensteuersystemen die Anwendung der "comprehensive tax base" bisher verhindert haben. Für die Erfassung der realisierten Wertzuwächse im Rahmen der Komsumsteuer sind nicht einmal besondere Regelungen notwendig, da die Erlöse aus Vermögensveräußerungen - soweit sie nicht wieder gespart werden - als Teile des Konsums voll besteuert werden, unabhängig davon, ob sie in voller Höhe in früheren Perioden für die entsprechenden Vermögensteile aufgewendet wurden oder ob sie auch zwischenzeitlich erfolgte Wertsteigerungen enthalten. Ebenso werden nichtrealisierte Wertsteigerungen automatisch erfaßt, und zwar der Systematik der Staatsbürgersteuer entsprechend durch die Reinvermögenszuwachssteuer.

Die traditionelle Einkommensteuer verzichtet der erheblichen Schwierigkeiten wegen weitgehend auf eine Besteuerung der Wertzuwächse. Realisierte Wertzuwächse privater Haushalte werden steuerlich nur erfaßt, wenn die Veräußerung innerhalb von zwei Jahren nach Erwerb des Vermögensgutes erfolgt (Spekulationsgeschäfte).

Auf eine Besteuerung der nichtrealisierten Wertzuwächse wird völlig verzichtet, da eine richtige Ermittlung der Höhe dieser Wertzuwächse praktisch als aussichtslos erscheint. Diese Schwierigkeiten werden durch die Staatsbürgersteuer weitgehend ausgeräumt. Die realisierten Wertzuwächse ergeben sich aus den Anschaffungs- und den Veräußerungspreisen. Die nichtrealisierten Wertzuwächse müssen allerdings durch fiktive Bewertungen der Vermögensgegenstände zu Marktpreisen ermittelt werden. Diese Vermögensbewertung wird jedoch nur beim Tode des Steuerpflichtigen fällig. Die jährlich vorzunehmenden Vermögensbewertungen erfordern bei der Erfassung der Wertzuwächse keine exakten Werte, da nichtrealisierte Wertzuwächse für die Periodenbesteuerung irrelevant sind.

Der mit der amtlichen Vermögensbewertung am Lebensende verbundene Verwaltungsaufwand wird außerdem dadurch begrenzt, daß sich die Arbeit auf die Bewertung der in der für die Zwecke der Staatsbürgersteuer ohnehin zu führenden Vermögensaufstellungen enthaltenen Vermögensgegenstände beschränken kann. Problematisch wird die Steuerberechnung nur, wenn Vermögensgegenstände, die in der Vermögensaufstellung vorhanden sind, de facto fehlen oder nicht aufgeführte Vermögensteile vorhanden sind. In beiden Fällen müßte eine Besteuerung dieser Teile erfolgen, es sei denn, nicht aufgeführte aber vorhandene Gegenstände wären mit durch die Konsumsteuer schon erfaßten Mitteln erworben worden. Deren Wert darf der Reinvermögenszuwachssteuer nur mit dem Wertzuwachs seit dem Zeitpunkt des Erwerbs unterliegen.

Im herkömmlichen System der Einkommensbesteuerung mit gleichzeitiger Erfassung von Sparen und Konsum wirkt - nicht nur wegen der Tarifgestaltung mit direkter Progression - auch die Inflation bei der Erfassung der

Wertzuwächse erhebliche Probleme auf, da eine steuerliche Belastung rein inflationär bedingter Wertzuwächse nicht zu rechtfertigen ist. Auch dieses Problem wird im Modell der Staatsbürgersteuer vermieden, da nicht periodische Wertzuwächse, sondern der Gesamtwert des Vermögens am Lebensende besteuert werden. Es ist leicht zu zeigen, daß inflationär bedingte Steuererhöhungen nicht zu einer Erhöhung der realen Steuerlast führen. Kauft sich z. B. ein Steuerpflichtiger ein Haus zum Preis von DM 100.000,--, so liegt auf diesem Haus eine gleichsam schwebende Steuerschuld in Höhe von DM 40.000,-- (40 v. H.). Einige Jahre später stirbt er. Das Haus wird nun mit DM 150.000,-- bewertet. Gleichzeitig soll jedoch der Preisindex für die Lebenshaltungskosten um 50 v. H. gestiegen sein, der Wertzuwachs des Hauses sei also ausschließlich inflationär bedingt. Die Steuerschuld beträgt nun DM 60.000,-- (40 v. H. von DM 150.000,--) nominell, real aber - also zu Preisen im Moment des Kaufs berechnet - nur DM 40.000,--. Die reale Steuerlast ist also unverändert geblieben. Inflation führt im Modell der Staatsbürgersteuer bei der Besteuerung der Wertzuwächse nicht zu Verzerrungen. Dieses Ergebnis wird zum einen durch den proportionalen Steuersatz verursacht, zum anderen aber auch durch die Erfassung des Gesamtwertes. Eine Steuer, die nur den Wertzuwachs erfaßt, würde unabhängig von ihrer Tarifgestaltung bei Nichtbeachtung der Inflation rein inflationsbedingte Wertzuwächse besteuern. Dies ist unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten jedoch nicht akzeptabel.

Ebenso verliert auch das Liquiditätsproblem bei der Besteuerung nichtrealisierter Wertzuwächse im System der Staatsbürgersteuer sehr an Bedeutung. Es tritt im Leben nur einmal auf und nicht immer dann, wenn Wertzuwächse

an Vermögensteilen zu verzeichnen sind, wie es die Systematik einer Wertzuwachsbesteuerung erfordern würde, die in eine Einkommensteuer integriert ist, die auch die gesparten Einkommensteile in der Periode der Einkommensentstehung erfaßt. Um so mehr verwundert es, daß gerade dieses Liquiditätsproblem zu einem wesentlichen Kritikpunkt am Modell der Staatsbürgersteuer gemacht wird⁷². Dagegen kann zunächst eingewandt werden, daß Teile des Gesamtvermögens (40 v. H.) bei sofortiger Besteuerung auch der zur Ersparnisbildung genutzten Einkommensteile nicht vorhanden wären. Die Reinvermögenszuwachssteuer stellt die Steuerpflichtigen also nicht schlechter als eine solche Einkommensteuer. Die Behauptungen, die hohe Reinvermögenszuwachssteuer bringe den Zwang zur Liquidation mit sich und führe so zu einem starken Preisverfall von Vermögenswerten, sind nicht haltbar, wenn Vermögen beliehen wird und die Annuitäten der Darlehen, die zur Finanzierung der Reinvermögenszuwachssteuerzahlung aufgenommen werden, weitgehend aus den Vermögenserträgen bestritten werden können. Zudem stünde dem durch den Liquidationsdruck erhöhten Angebot die ebenfalls erhöhte Nachfrage gegenüber, die aus der sich durch die Steuerfreiheit der Ersparnisse ergebenden höheren Liquidität der Nachfrager resultiert.

Wie stark das Liquiditätsproblem letztlich zu bewerten ist, hängt auch davon ab, ob der Haushalt oder die Einzelperson Steuersubjekt ist. Zwar weisen die Autoren der "Staatsbürgersteuer" darauf hin, daß Steuersubjekt grundsätzlich die Einzelperson ist und der Haushalt nur aus Vereinfachungsgründen veranlagt wird⁷³; im übrigen ergäben sich bei beiden Modellen aufgrund der Tarifgestaltung keine Unterschiede. Dabei haben die Autoren jedoch übersehen, daß ein strenges Durchhalten der Besteuerung von Einzelpersonen auch zur steuerlichen Erfassung der innerfamiliären Vermögensübertragung - auch

zwischen Ehepartnern - führen müßte. Eine klare Besteuerung des Haushaltes dagegen würde bedingen, daß die Reinvermögenszuwachssteuer erst beim Tode des letzten Familienmitgliedes (bzw. des zweiten Ehepartners) erhoben werden dürfte.

Im übrigen wäre im Falle der Individualbesteuerung die Steuerbelastung noch abhängig vom Güterstand der Ehepartner. Bei Gütergemeinschaft wäre das Vermögen beiden Partnern je zur Hälfte zuzurechnen, so daß nur das halbe Vermögen der Reinvermögenszuwachssteuer unterliegt, wenn eine Eehälfte stirbt. Der effektive Steuersatz auf das Gesamtvermögen betrüge dann 20 v. H. Nur im Fall der strikten Gütertrennung träfe die Steuer das volle Vermögen des jeweiligen Partners.

Sinnvoll wäre jedoch, um solche steuerlichen Ungleichbehandlungen zu vermeiden, grundsätzlich den Haushalt zu besteuern, Vermögensübertragungen zwischen Ehepartnern also nicht zu beachten. Nur der Eigentumsübergang an die nächste Generation würde besteuert. Das Liquiditätsargument verlöre dann auch den größten Teil seiner Durchschlagskraft.

Die Reinvermögenszuwachssteuer ist ein notwendiger Bestandteil, um die Neutralität der Staatsbürgersteuer zu gewährleisten. Ihre genaue Ausgestaltung bedarf jedoch noch einiger Erläuterungen ihrer Initiatoren. Wie von ihnen vorgeschlagen, muß der Steuerersatz dem der Konsumsteuer entsprechen. Wird die Reinvermögenszuwachssteuer, wie es die Autoren tun, nach diesen Grundsätzen gestaltet, stellt sie eine sinnvolle und notwendige Ergänzung zur Konsumsteuer im Modell der Staatsbürgersteuer dar.

3.7 DAS BÜRGERGELD

In der Steuerreformdiskussion in der Bundesrepublik Deutschland hat die negative Einkommensteuer keine Rolle gespielt. Lediglich im Vorschlag der Staatsbürgersteuer ist ein negativer Steuertarif enthalten. Dieser negative Ast wird durch das Bürgergeld erreicht, das allen Bürgern unabhängig von ihren Einkünften zusteht. Dieser Teil der Staatsbürgersteuer muß somit als Sozialdividende angesehen werden.

Das Bürgergeld soll - wie unter 2.1. bereits erwähnt - nach dem Willen der Autoren der Staatsbürgersteuer alle persönlichen Transferzahlungen ersetzen⁷⁴. Ein Grundfreibetrag ist bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nicht mehr vorgesehen. Es ist zu prüfen, ob das Bürgergeld der Höhe und der Konzeption nach in der Lage ist, die Funktion dieser Transfers zu übernehmen.

Der Sache nach dürfte das Bürgergeld in der Lage sein, als Hauptinstrument staatlicher Sozialpolitik zu fungieren. Die allen Bürgern zugute kommende Transferzahlung ist geeignet, das Existenzminimum für jeden Empfänger zu garantieren, zumindest soweit sie ausreichend bemessen ist. Die traditionelle Einkommensteuer ist dazu nicht in der Lage. Sie verhindert durch den Grundfreibetrag lediglich, daß an sich ausreichende Einkommen durch die Steuer unter das Existenzminimum gesenkt werden. Deshalb gibt es außerhalb des steuerlichen Bereichs zusätzliche Instrumente in Form der unterschiedlichen Sozialhilfen. Das Bürgergeld kann diese Funktion in sich vereinigen, wodurch eine Verwaltungsvereinfachung sowie eine bessere Überschaubarkeit der Wirkung der unterschiedlichen Maßnahmen im

traditionellen Einkommensteuersystem in der Summe erreicht werden kann. Das unabgestimmte Nebeneinander der Freibeträge und der Transfers kann vermieden werden.

Die negative Einkommensteuer in Gestalt der Staatsbürgersteuer soll die Situation der Armen in der Bevölkerung verbessern. Gerade an dieser Einkommensgarantie wird jedoch auch die Hauptkritik an der Einkommensbesteuerung mit negativen Sätzen angeknüpft; diese Art der Besteuerung verursache negative Wirkungen auf das Arbeitsangebot⁷⁵. Das staatlich garantierte Mindesteinkommen bei den Vorschlägen einer Sozialdividende oder auch die negativen Steuersätze der Einkommensteuer i. e. S. können - zumal diese Transfers nicht einmal den unbeliebten Gang zum Sozialamt erfordern - bei Beziehern sehr niedriger Einkünfte zur völligen Arbeitsniederlegung führen, und selbst Beziehern höherer Einkünfte könnten durch den in vielen Modellen bis in hohe Einkommensbereiche spürbaren positiven Einkommenseffekt, der durch die einkommensunabhängige hohe Transferzahlung an alle Haushalte ausgelöst wird, veranlaßt werden, ihr Arbeitsangebot zu reduzieren. Hinzu kommt bei den Vorschlägen zur Sozialdividende, daß das Einkommen des Empfängers, bereits mit der ersten verdienten Mark beginnend, besteuert wird, und daß der Grenzsteuersatz wegen der hohen Kosten des Sozialdividendenprogramms relativ hoch anzusetzen ist. Dadurch können zusätzliche "disincentives" ausgelöst werden, die in einer zusätzlichen Substitution von Arbeit durch Freizeit liegen⁷⁶.

Abgesehen von möglichen "work disincentives" sind der "negative income tax" vor allem in Form der Sozialdividende erhebliche Vorzüge zuzugestehen, die vor allem im Zusammenfassen der verschiedenen Transfers in einem Instrument zu sehen sind.

Die bisher unübersichtlichen Wirkungen werden dadurch transparenter. Darüber hinaus wird der unangenehme - in den Augen vieler diskriminierende - Gang zum Sozialamt überflüssig. Die Anpassung an gestiegene Lebenshaltungskosten wird vereinfacht und besser durchschaubar. Zudem sind Freibeträge dazu geeignet, bei bestimmten Bevölkerungsgruppen das Steuerbewußtsein zu untergraben⁷⁷. Auch dieser Effekt wird durch die Staatsbürgersteuer vermieden.

Es bleibt jedoch noch zu prüfen, ob das Bürgergeld auch in seiner von den Autoren vorgeschlagenen Höhe den gestellten Anforderungen gerecht wird. Erschwert wird die Antwort auf diese Frage durch die schon oben erwähnte Ungenauigkeit der Autoren in der Darstellung des Bürgergeldes. Soll die angesprochene Differenzierung⁷⁸ sich nur auf Bereiche beziehen, die im heutigen Steuerrecht als außergewöhnliche Belastung bezeichnet werden, oder soll auch darüber hinaus eine Differenzierung in Form von Zuschlägen erfolgen? Weiterhin bleibt unklar, ob z. B. das Wohngeld in den Basisbeträgen enthalten ist oder wie ggf. die Aufstockung dieser Beträge berechnet werden soll. Die Antworten, daß nämlich die Differenzierung über die heutigen außergewöhnlichen Belastungen hinausgehen soll und daß das Wohngeld nicht durch den Grundbetrag des Bürgergeldes abgedeckt sein soll, lassen sich nur aus einigen Anmerkungen schließen. Sie bedürfen jedoch noch einer weitergehenden Erklärung durch die Autoren.

Soll das Bürgergeld unter anderem auch die Sozialhilfe in vollem Umfang ersetzen - anders wäre die Konzeption des Bürgergeldes nicht sinnvoll, da ein wesentlicher Vorteil in der Zusammenfassung in einem Instrument zu sehen ist -, müßte das Existenzminimum allein durch das

Bürgergeld gesichert werden. Zur Beurteilung dieser Frage soll auf die Sozialhilfesätze zurückgegriffen werden, da diese Sätze die Vorstellungen über das Existenzminimum widerspiegeln. 1970 - für dieses Jahr haben die Autoren der "Staatsbürgersteuer" ihre Zahlen angesetzt - betrug der Regelsatz für die Hilfe zum Lebensunterhalt für Alleinstehende und Haushaltsvorstände im Bundesdurchschnitt monatlich DM 154,--⁷⁹. Zusätzlich wurden Sozialhilfeempfängern die vollen Kosten für die Unterbringung (Miete) sowie für außergewöhnliche Aufwendungen für Kleidung und bei Erkrankungen gewährt. Anfang 1977 betrug der Regelsatz der Hilfe zum Lebensunterhalt für Alleinstehende und für den Haushaltsvorstand monatlich durchschnittlich DM 287,--⁸⁰. Die Autoren der "Staatsbürgersteuer" haben eine Dynamisierung des Bürgergeldes durch Anpassung an die Entwicklung des nominalen Pro-Kopf-Einkommens vorgeschlagen⁸¹. 1977 würde nach diesem Vorschlag das Bürgergeld DM 513,-- monatlich betragen. Die Autoren geben keine Begründung für diese Art der Dynamisierung, außer daß dadurch private Haushalte und die öffentliche Hand im gleichen Verhältnis am wirtschaftlichen Wachstum partizipieren sollen. Da das Existenzminimum durch das Bürgergeld gesichert werden soll, würde sich eher eine Anpassung an die Entwicklung der Lebenshaltungskosten anbieten. Bei dieser Berechnung würde sich für 1977 ein monatliches Bürgergeld von DM 441,-- ergeben. Doch günstiger würde sich die Anwendung des von den Initiatoren der "Staatsbürgersteuer" selbst vorgeschlagenen Verfahrens der Bindung an die Entwicklung des Pro-Kopf-Einkommens in der Bundesrepublik Deutschland auswirken, solange nicht der selbst in sehr schweren Rezessionen kaum zu erwartende Fall eintritt, daß die Inflationsrate das Wachstum des nominellen Sozialprodukts übersteigt. Das Bürgergeld entspricht in seiner Höhe, soweit es nicht durch Mietbeihilfen aufgestockt wird, nicht den Beträgen der Sozialhilfe. Eine Aufstockung

ist somit nicht zu umgehen, wenn das Ziel, alle persönlichen Subventionen im Bürgergeld zusammenzufassen, erreicht werden soll. Ein zu niedriges Bürgergeld setzt zusätzliche Hilfen durch andere Transfers voraus, wodurch ein großer Teil der Vorteile dieses Modells hinfällig würde. So müßte z. B. das monatliche Bürgergeld für Studenten DM 500,-- (für 1977) betragen, wenn allein der - schon zu niedrige - durch das Ausbildungsförderungsgesetz gewährte Besitzstand gewahrt werden soll.

Gegenüber den Vorschlägen der Autoren müßte das Bürgergeld entweder pauschal höher angesetzt werden oder aber größere Differenzierungsmöglichkeiten in Form von Zulagen vorsehen, wobei das letztere jedoch den Verwaltungsaufwand deutlich erhöhen würde. Kritisch betrachtet werden muß auch die Differenzierung des Bürgergeldes gemäß der Erwerbstätigkeit. Es wird nicht deutlich, welchen Personenkreis die Rubrik "Erwerbsfähige, jedoch nicht Erwerbstätige"⁸² umfassen soll. Zählen Arbeitslose ohne Anspruch auf Arbeitslosengeld oder -hilfe und auch Studenten zu dieser Gruppe und erhalten sie ein geringeres Bürgergeld, obwohl gerade bei ihnen die Unterstützung außerordentlich wichtig ist? Lediglich bei Hausfrauen könnte auf Grund der mit der Ehe verbundenen "economies of scale" ein vermindertes Bürgergeld gerechtfertigt sein.

Eine Differenzierung in den Grundbeträgen des Bürgergeldes verbietet sich auch aus dem von den Autoren selbstgesteckten Ziel der gleichen Besteuerung gleicher Lebenseinkommen. Dieses Ziel kann nur dann auch unter Einbeziehung des Bürgergeldes erreicht werden, wenn grundsätzlich gleiche Bürgergeldbeträge an Personen gleichen Alters gezahlt werden⁸³. Eine Differenzierung nach der Erwerbstätigkeit führt zwangsläufig zu Verzerrungen, die nicht zu rechtfertigen sind.

Die Konzeption des Bürgergeldes bringt einen weiteren Vorteil mit sich. Im traditionellen Einkommensteuersystem werden die individuellen die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigenden Unterschiede durch Freibeträge berücksichtigt.

Diese Freibeträge begünstigen aber Bezieher höherer Einkünfte auf Grund des progressiven Steuertarifs stärker als Bezieher kleinerer Einkommen. Hierin wird häufig ein Verstoß gegen die steuerliche Gerechtigkeit gesehen, und dieses Argument führte auch zur Umgestaltung des Familienlastenausgleichs in der deutschen Einkommensbesteuerung. Werden persönliche Umstände jedoch durch eine Differenzierung des Bürgergeldes berücksichtigt, wirken sich gleiche Umstände ohne Rücksicht auf das Einkommen auch in einer gleichen absoluten Steuerersparnis aus.

Das Bürgergeld als Bestandteil der Einkommensbesteuerung ist von seiner Konzeption her zu begrüßen. Es muß in seiner Höhe jedoch ausreichen, das Existenzminimum aller Staatsbürger zu sichern, da anderenfalls zusätzliche Hilfen erforderlich würden, die den Vorteil im Verwaltungsaufwand und auch in der psychologischen Wirkung für den Betroffenen aufheben würden. Das Bürgergeld muß unter Berücksichtigung individueller Umstände differenziert werden. Dadurch wird zwar der Verwaltungsaufwand wesentlich erhöht, andererseits kann nur so dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip entsprochen werden.

3.8 DIE TARIFGESTALTUNG DER STAATSBÜRGERSTEUER

Auch für den Tarifverlauf bieten die Autoren der "Staatsbürgersteuer" einen Vorschlag, der sich weit von der üblichen und auch in der Bundesrepublik Deutschland herrschenden Einkommensbesteuerung entfernt, jedoch in der wissenschaftlichen Diskussion durchaus nicht neu ist. Die Steuer - wie erwähnt - hat einen konstanten marginalen Steuersatz von 40 v. H., der ergänzt wird durch eine einkommensunabhängige Transferzahlung - Vorschlag: DM 3.600,-- pro Jahr. Diese Zahlung bewirkt bei Beziehern niedriger Einkommen eine laufende Unterstützungszahlung des Staates, bei Beziehern hoher Einkommen eine Verminderung der Steuerschuld wie durch einen tarifunabhängigen Freibetrag. So ergibt sich ein Tarifverlauf mit indirekter Progressionswirkung und einem Durchschnittssteuersatz, der sich bei hohen Einkommen dem Wert von 40 v. H. annähert. Weiter ergibt sich im Tarifverlauf ein negativer Ast durch die sich bei kleinen Einkommen ergebenden Definitivzahlungen des Staates an den Steuerpflichtigen.

Weitgehend durchgesetzt in der Diskussion über die angemessene Tarifgestaltung einer Einkommensteuer hat sich die Auffassung, daß nur ein mit in Abhängigkeit vom steuerpflichtigen Einkommen ansteigendem Marginalsteuersatz ausgestalteter Tarifverlauf dem Leistungsfähigkeitsprinzip, das anerkanntermaßen der Einkommensbesteuerung zugrunde liegen soll, gerecht werden kann, da nur eine derart aufgebaute Steuer den Einkommensnutzen aller Steuerpflichtigen in gleichem (relativem) Maße zum Zwecke der staatlichen Leistungserstellung reduzieren kann. Gerade in neuerer Zeit kommen jedoch Autoren auf Grund neuer nutzentheoretischer Überlegungen zu dem Ergebnis, daß auch eine nur indirekte progressive Einkommensteuer, gera-

de wenn sie mit einem negativen Ast in ihrem Tarifverlauf ausgestattet ist, durchaus dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht zu werden in der Lage ist⁸⁴.

Diese Diskussion ist gekennzeichnet durch das Bestreben, alle Bürger in dem für sie gleich zu bewertenden Maße - gleicher relativer Verzicht auf Nutzen aus dem persönlichen Einkommen - an der Finanzierung der Leistungen des Staates zu beteiligen. Ob unter diesem Gesichtspunkt eine direkt progressive oder eine indirekt progressive Einkommensteuer vorzuziehen wäre, kann in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben. Überlagert wird diese Funktion der Einkommensbesteuerung durch die Aufgabe einer aktiven Umverteilung der Einkommen⁸⁵, also durch die redistributionspolitische Funktion. Der Umfang einer derartigen Einkommensverteilung - wie auch die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip - ist, soweit nicht die Untersuchung von Wirkungsmechanismen gemeint ist, einer wissenschaftlichen Bewertung nicht zugänglich, sondern ausschließlich unter verteilungspolitischem Gesichtspunkt zu betrachten. Unter diesem Gesichtspunkt reduziert sich die Bewertung der Tarifgestaltung auf die Frage, ob die vorgeschlagene Staatsbürgersteuer in der Lage ist, insgesamt eine Einkommensumverteilung zu bewirken, die zumindest dem politisch schon akzeptierten Effekt der heutigen Einkommensbesteuerung entspricht.

Die Autoren der "Staatsbürgersteuer" behaupten, diesen Effekt auch unter Verzicht auf einen direkt progressiven Tarifverlauf nur durch eine indirekte Progression in Verbindung mit einer umfassenden Steuerbemessungsgrundlage erreichen zu können.

Als eine wesentliche Schwierigkeit bei der Untersu-

chung der Verteilungswirkungen der Staatsbürgersteuer ergibt sich die mangelnde Vergleichbarkeit der Bemessungsgrundlagen beider betrachteten Steuern. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der traditionellen Einkommensteuer wird das Bruttoeinkommen um die Werbungskosten, die Sonderausgaben und die Freibeträge vermindert. Die Bemessungsgrundlage der Staatsbürgersteuer enthält jedoch nur das um die Werbungskosten und die Ersparnisse reduzierte Bruttoeinkommen des jeweiligen Steuerpflichtigen. Zusätzlich wird jedoch durch die Reinvermögenszuwachssteuer das Gesamtvermögen einschließlich aller Wertzuwächse erfaßt.

Bei der Staatsbürgersteuer sind im Vergleich zur Einkommensteuer deutlich andere und - wenn die Einkommensteuer durch die Sozialtransfers ergänzt wird - auch geringere Einkommensumverteilungseffekte zu erwarten. Dies gilt zunächst nur für die gewählten Parameter. Ein höheres Bürgergeld verbunden mit einem höheren Grenzsteuersatz würde die Umverteilungswirkungen deutlich verstärken. Hinzu kommt, daß durch die Reinvermögenszuwachssteuer ein sehr großer Umverteilungseffekt ausgelöst wird, der jedoch, da das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen bei dessen Tode erfaßt wird, eher der Vermögensumverteilung zuzurechnen ist.

Aufgrund der mangelnden Vergleichbarkeit der Bemessungsgrundlagen beider Steuern und der u.a. deshalb sehr komplizierten Vergleichsrechnungen verbleiben sich eigene Berechnungen zu den Verteilungswirkungen von Staatsbürgersteuer und Einkommensteuer. Der Verfasser greift deshalb auf die Untersuchungen von Frank und Klanberg zurück, die mit Hilfe sehr differenzierter Berechnungen die Wirkungen der Staatsbürgersteuer auf die Einkommens- und Vermögensverteilung untersuchen, wobei sie alle Sozialtransfers und

umfangreiche Verhaltenshypothesen in die Untersuchung einbeziehen⁸⁶. Unter Zuhilfenahme eines makroökonomischen Simulationsmodells ermitteln sie das Konzentrationsverhältnis des steuerpflichtigen Konsums und verschieden definierter Haushaltsnettoeinkommen. Dieses Konzentrationsverhältnis (Gini-Koeffizient) ist in der einschlägigen Literatur als Maßstab für Vergleiche der Einkommensverteilung anerkannt. "Das Konzentrationsverhältnis ist anschaulich interpretierbar als Verhältnis der Fläche zwischen Lorenz-Kurve und Gleichverteilungsgeraden zu der Gesamtfläche unter der Gleichverteilungsgeraden"⁸⁷.

Frank und Klanberg gehen bei der Simulation davon aus, daß die Staatsbürgersteuer am 1. Januar 1969 eingeführt wurde und über den gesamten Simulationszeitraum von sechs Jahren unverändert Gültigkeit behält. Für acht Modellalternativen, die sich in der Höhe des Bürgergeldes, in der Art der Indexierung, in den Konsumhypothesen und in der steuerlichen Behandlung der Sozialversicherungsbeiträge und der Sozialrenten unterscheiden, ermitteln sie dann das Konzentrationsverhältnis für Konsum und verschiedene Haushaltsnettoeinkommen zu Beginn und am Ende des Simulationszeitraums. Dabei ist festzustellen, daß für alle Alternativmodelle der Staatsbürgersteuer und sowohl beim steuerpflichtigen Konsum als auch bei allen unterschiedlichen Haushaltsnettoeinkommen der Wert für das Konzentrationsverhältnis am Ende des Simulationszeitraums größer ist als der Wert zu Beginn. Dies bedeutet, daß sich die Einkommensverteilung (nach Steuer) durch die Einführung der Staatsbürgersteuer verschlechtern würde. Dies Ergebnis gewinnt auch dadurch noch an Bedeutung, daß eine andere Simulationsrechnung nachweist, daß alle dort betrachteten und im Rahmen der Steuerreformdiskussion in der

Bundesrepublik Deutschland vorgeschlagenen Reformmodelle zu einer Verbesserung der Einkommensverteilung führen würden⁸⁸.

Die gleiche Bewertung der Staatsbürgersteuer ergibt sich auch, wenn nicht das Konzentrationsverhältnis, sondern das Vielfache des Haushaltsnettoeinkommens unterschiedlicher sozialer Stellungen oder der Anteil der einzelnen Einkommensdeziele zum Gegenstand der Betrachtung gemacht wird⁸⁹. So kommen Frank und Klanberg dann auch zu dem Ergebnis, daß die Staatsbürgersteuer als Instrument der Einkommensumverteilung "nur begrenzt verwendungsfähig bis schlicht untauglich"⁹⁰ ist.

Dieses Urteil ist jedoch ausdrücklich nur bezogen auf die Funktion der Einkommensumverteilung. Als Instrument der Vermögensumverteilung billigen Frank und Klanberg der Staatsbürgersteuer nach entsprechend langer Laufzeit ein erhebliches Potential zu. Da jedoch Vermögen auch wieder eine Einkommensquelle darstellt, dürfte indirekt auch eine Wirkung auf die Einkommensverteilung zu erwarten sein. Diese Wirkung kann die Bewertung der Staatsbürgersteuer in bezug auf die Verteilungswirkung wohl verbessern, nicht jedoch umkehren. In der Simulationsrechnung macht sich dieser Effekt der Staatsbürgersteuer nicht bemerkbar, da der Betrachtungszeitraum hier zu kurz gewählt wurde.

Eine weitere Einschränkung der Aussagen von Frank und Klanberg erscheint angebracht, da ihnen bei der Analyse des Steuermodells ein Mißverständnis unterlaufen ist. Der Konsum schließt in der Definition der Autoren der "Staatsbürgersteuer" die Konsumsteuerzahlungen ein. Der Konsum - nicht wie bei Frank und Klanberg der Vermögenszuwachs⁹¹ - muß um die Steuer-

zahlungen korrigiert werden. Aus dieser scheinbar nur definitorischen Unterscheidung ergeben sich jedoch wichtige Konsequenzen, da durch dieses Mißverständnis eine zu niedrige Steuerbelastung in die Berechnungen eingeht. Die Verteilungswirkungen werden somit tendenziell unterschätzt. Auf dieses Mißverständnis wird später noch eingegangen.

In ihrer Untersuchung über die Staatsbürgersteuer kommen Frank und Klanberg im Falle einer Konsumquote zwischen Null und Eins zu dem Ergebnis, "für $\Sigma T_L > 0$ (liege) der der Besteuerung zugrunde liegende Vermögensbestand (am Lebensende) um die im Lebenszyklus gezahlte Konsumsteuer über dem tatsächlichen Vermögen"⁹².

Diese Aussage folgt aus dem oben angesprochenen Mißverständnis und ist somit falsch. Die Vermögenszuwächse sind in der Staatsbürgersteuer echt ermittelte Größen, während die Konsumausgaben als Restgröße rechnerisch ermittelt werden. Die Aussage müßte deshalb richtig lauten, die Netto-Konsumausgaben lägen um die gezahlten Konsumsteuern unter den Brutto-Konsumausgaben (Netto-Konsumausgaben plus Konsumsteuern). Dies jedoch wirft keine Probleme auf.

Verhängnisvoller als die Gegenstandslosigkeit ihres Kritikpunktes ist für Frank und Klanberg jedoch, daß dieses Mißverständnis Auswirkungen auf ihre Berechnungen hat. Die Nettokonsumausgaben wurden wahrscheinlich deutlich zu hoch angesetzt. Wie sich das Mißverständnis zahlenmäßig auswirkt, wird besonders deutlich bei Betrachtung ihrer Ausführungen zum Sonderfall einer Brutto-Konsumquote von Eins. Für diesen Fall, in dem keine Ersparnisse gebildet werden, errechnen Frank und Klanberg einen Netto-Konsum von 71,4 v. H. des Gesamteinkommens. Die Konsumsteuer

beträgt nach ihren Berechnungen 40. v. H. des Netto-Konsums (Konsum nach Steuern). Dies entspricht 28,6 v. H. des Gesamteinkommens. Die Initiatoren der "Staatsbürgersteuer" gehen jedoch von einem Steuersatz von 40. v. H. der nicht gesparten Einkommensteile aus, bei einer Sparquote von Null also von 40 v. H. des Gesamteinkommens. In der formalen Darstellung wird der Unterschied noch deutlicher. Während Frank und Klanberg die maximale Nettokonsumquote (q_c) mit Hilfe der Formel $q_c = \frac{1}{1+m} = 0,714$ ermitteln, wobei (m) den Konsumsteuersatz von 40 v. H. bedeutet, hieße die Formel bei richtiger Interpretation der Staatsbürgersteuer $q_c = 1-m$. Statt des richtigen Steuersatzes von 40 v. H. wenden Frank und Klanberg den deutlich zu niedrigen Steuersatz von 28,6 v. H. auf die nicht gesparten Einkommensteile an. Aufgrund dieses Mißverständnisses geht in die Berechnungen von Frank und Klanberg eine zu geringe Steuerbelastung ein. Ebenso ergibt sich daraus eine Unterbewertung der indirekten Progressionswirkung. Die mit Hilfe dieser Berechnungen ermittelten Umverteilungswirkungen der Staatsbürgersteuer dürften deshalb tendenziell zu gering angegeben sein.

Auch von dieser fehlerhaften Berechnung ist eine Abmilderung der Kritik an der Tarifgestaltung der Staatsbürgersteuer zu erwarten, nicht jedoch eine völlige Umkehr der Bewertung. Nach wie vor muß davon ausgegangen werden, daß die Staatsbürgersteuer mit dem vorgeschlagenen Steuersatz und der vorgeschlagenen Höhe des Bürgergelds nicht den Ansprüchen gerecht wird, die an die Umverteilungswirkung eines umfassenden Systems der direkten Besteuerung gestellt wird. Dies wird auch nicht geändert durch die wesentlich stärkere Wirkung im Bereich der Vermögensumvertei-

lung, als sie die heutige Vermögensbesteuerung und die Erbschaftsteuer aufweisen. Nur bei sehr niedrigen Einkommen führt der negative Ast der Staatsbürgersteuer zu einer deutlichen Entlastung. Im mittleren Einkommensbereich dagegen ist ein Entlastungseffekt in der laufenden Besteuerung kaum noch gegeben.

Eine tarifmäßige Berücksichtigung des Familienlastenausgleichs erübrigt sich durch den proportionalen Tarifverlauf. Ein Splitting-Verfahren führt zu dem gleichen Ergebnis - bei entsprechender Wahl der Parameter - wie das Bürgergeld. Eine Diskussion dieses Bereiches erübrigt sich somit.

3.9 DIE FLEXIBILITÄT DER STAATSBÜRGERSTEUER

3.9.1 DIE FLEXIBILITÄT ZUR VERMEIDUNG INFLATIONS- BEDINGTER VERZERRUNGEN

Jede Steuer mit sich in Abhängigkeit vom Einkommen des Steuerpflichtigen ändernden Durchschnittssteuersätzen bewirkt bei Vorliegen inflationärer Entwicklungen Verzerrungen. Da hier die Steuersätze abhängig sind vom Nettoeinkommen, führt Inflation auch bei konstantem Realeinkommen zu einem Anstieg der realen Steuerlast, und auch bei wachsenden Realeinkommen tritt diese Verzerrung auf, da die Nominaleinkommen entsprechend stärker wachsen.

Für die klassische Einkommensteuer werden zwei Wege diskutiert, diesen Effekten entgegenzuwirken. 1975 wurde in der Bundesrepublik Deutschland der Weg der diskretionären Anpassung gewählt, bei dem die inflationären Verzerrungen, als sie sich stärker bemerkbar machten, durch Änderung des Einkommensteuergesetzes ausgeglichen werden sollten. Dabei wurden die Freibeträge und die Einkommensgrenzen für die jeweiligen Steuersätze der Geldwertentwicklung angepaßt.

Der zweite Weg besteht in einer Indexierung dieser Größen. Die Anpassung an inflationäre Entwicklungen erfolgt dann automatisch und eine diskretionäre Änderung des Einkommensteuergesetzes erübrigt sich. Eine Reihe von Problemen, die vor allem in "time-lags" zu suchen sind, werden durch eine Indexierung vermieden, andere jedoch entstehen erst durch eine Anwendung dieser Methode.

Die Vermeidung inflationärer Verzerrungen stößt bei einer Tarifgestaltung, wie sie die Staatsbürgersteuer aufweist, nur auf geringe Schwierigkeiten. Auf Grund

des konstanten Marginalsteuersatzes erübrigt sich eine Anpassung der Steuersätze bzw. der für die einzelnen Grenzsteuersätze geltenden Einkommensgrenzen. Lediglich die Freibeträge - im Falle der Staatsbürgersteuer das Bürgergeld - müssen erhöht werden, da der Realwert des Bürgergeldes anderenfalls sinken und sich der Durchschnittssteuersatz auch bei konstantem Realeinkommen dem Marginalsteuersatz - 40 v. H. - annähern würde.

Die Autoren der "Staatsbürgersteuer" haben jedoch keine Anpassung des Bürgergeldes gemäß der Inflationsrate vorgesehen, sondern eine Erhöhung proportional zum Wachstum des Pro-Kopf-Einkommens in der Bundesrepublik Deutschland vorgeschlagen. Neben dem Inflationsausgleich soll durch dieses Verfahren erreicht werden, daß Bürger und Staat im gleichen Umfang, d. h. genau im Verhältnis ihres Anteils am Sozialprodukt, am wirtschaftlichen Wachstum partizipieren. Dieses Ziel wird durch das vorgeschlagene Verfahren erreicht.

Ebenso werden durch dieses Verfahren inflationsbedingte Verzerrungen in der Regel vermieden. Lediglich in seltenen Ausnahmesituationen, in denen die Inflationsrate das nominale Wachstum übersteigt, das reale Wachstum also negativ ist, reicht es nicht aus, die Geldwertentwicklung auszugleichen. Dieser Fall kann jedoch auf Grund seiner Seltenheit vernachlässigt werden. Allenfalls in einer ebenfalls kaum zu erwartenden längeren Periode negativen realen Wachstums kann durch das vorgeschlagene Verfahren eine Gefährdung des Existenzminimums verursacht werden, so daß sich in diesem Fall eine Bindung des Bürgergeldes an die Inflationsrate empfehlen dürfte. Die negativen Folgen für den Staatshaushalt müssen hier hingenommen werden, da die Sicherung des Existenzminimums oberstes Ge-

bot ist. Anderenfalls müßte die Sozialhilfe zusätzlich eingerichtet werden.

Über das Verfahren zur Anpassung des Bürgergeldes haben die Autoren keine Aussage gemacht. Allerdings lassen ihre Ausführungen darauf schließen, daß eine automatische oder zumindest halbautomatische jährliche Anpassung gemeint ist. Es würde sich anbieten, die neuen Bürgergeldbeträge jährlich zu einem bestimmten Stichtag festzusetzen.

3.9.2 DIE FLEXIBILITÄT DER STAATSBÜRGERSTEUER ZUR AUFGKOMMENSANPASSUNG

Problematischer als die Vermeidung inflationsbedingter Verzerrungen ist die Anpassung der Staatsbürgersteuer an gestiegene oder verminderte Einnahmewünsche des Staates zu beurteilen. Eine Veränderung des Aufkommens der Steuer ist über die Variation des Bürgergeldes nicht zu erreichen. Zwar wäre eine Verminderung des Aufkommens durch eine Erhöhung des Bürgergeldes zu erreichen, jedoch würden sich die Belastungsstrukturen innerhalb der Einkommenspyramide erheblich verschieben. Ganz abzulehnen ist dagegen, eine Erhöhung des Aufkommens der Staatsbürgersteuer über eine Reduzierung des Bürgergeldes erreichen zu wollen. Diese Reduzierung würde Bezieher kleiner Einkommen im Verhältnis zu ihrem Einkommen stärker belasten als Bezieher höherer Einkommen. Die Verteilung der verfügbaren Einkommen würde sich verschlechtern. Dies widerspricht steuerlichen Gerechtigkeitspostulaten und ist unter sozialpolitischen Gesichtspunkten nicht hinzunehmen. Zudem würde bei Beziehern sehr kleiner Einkommen das Existenzminimum gefährdet werden, so daß wieder zusätzliche Sicherungsmaßnahmen außerhalb des Bereiches der Staatsbürgersteuer notwendig werden.

Eine diskretionäre Anpassung des Aufkommens der Staatsbürgersteuer ist deshalb nur über eine Variation des Steuersatzes möglich. Diese jedoch stößt auf erhebliche Schwierigkeiten. Zwar ist die Anpassung des Satzes der Konsumsteuer unproblematisch, aus Neutralitätsgründen ist jedoch auch eine Änderung der Reinvermögenszuwachssteuer geboten. Das nach dem Tag der Einführung eines geänderten Konsumsteuersatzes angesammelte Vermögen jedes Steuerpflichtigen muß bei dessen Tod der Steuer mit diesem geänderten Satz unterliegen,

während das vorher angesammelte Vermögen dem alten Steuersatz unterworfen werden muß. Der sich so ergebende gesplittete Steuersatz der Reinvermögenszuwachssteuer bedingt eine Vermögensbewertung für alle Steuerpflichtigen zum Stichtag der Änderung des Steuersatzes.

Die Vermögensbewertung ist verwaltungsmäßig aber kaum durchführbar. Während im Normalfall - ohne Änderung des Steuersatzes - bei einer durchschnittlichen Lebenserwartung von 60 - 70 Jahren maximal für zwei v. H. der Steuerpflichtigen jährlich eine amtliche Vermögensbewertung vorgenommen werden muß, ist nun zu einem Stichtag eine umfassende Vermögensbewertung aller Steuerpflichtigen vorzunehmen. Und auch diese Bewertung muß amtlich erfolgen, da eine Selbstveranlagung bei unrichtigen Angaben zu Steuerersparnissen führen kann. Wird das Vermögen zu hoch bewertet, z. B. durch zu hohe Schätzungen des Vermögenszuwachses, vermindert sich die Gesamtsteuerschuld beim Tode des Steuerpflichtigen um das Produkt aus den Differenzen zwischen den beiden Steuersätzen sowie dem angegebenen und dem tatsächlichen Vermögenswert. Anders als bei der laufenden Aufteilung des Einkommens auf Konsum und Sparen dürfte anlässlich der Steuersatzänderung die Reinvermögenszuwachssteuer antizipiert werden, da es sich um eine einmalige Bewertung handelt, die Überlegungen auslösen dürfte. Hinzu kommt, daß Auswirkungen auf die laufende Steuer nicht auftreten.

Weiterhin würde eine Steuersatzänderung die Neutralität der Staatsbürgersteuer gefährden. Ein in der Phase niedriger Konsumbesteuerung gespartes Vermögen unterliegt, wenn es nach einer Erhöhung des Steuersatzes konsumiert wird, der Konsumbesteuerung mit dem neuen erhöhten Satz. In dem Fall, daß dem

Entsparen nach einer Erhöhung des Konsumsteuersatzes keine neuen Ersparnisse gegenüberstehen, ergibt sich so eine erhebliche Steuerüberzahlung, die theoretisch durch eine Rückerstattung in Höhe der Differenz der Steuersätze, multipliziert mit der Differenz der Vermögensbeträge bei Steuersatzänderung und beim Tode des Steuerpflichtigen, ausgeglichen werden müßte, obwohl dies nur rechnerisch die Steuergerechtigkeit garantieren würde. Dieser Fall wäre besonders bei Rentnern oder bei Beziehern kleiner Einkünfte, die Sparen nur als Kapitalakkumulation zum späteren Erwerb hochwertiger Konsumgüter betrachten, nicht unrealistisch. Der Steuerpflichtige kommt nicht mehr in den Genuß der Steuerrückerstattung. Das gleiche Verfahren müßte immer dann angewendet werden, wenn das Vermögen des Bürgers bei seinem Tod geringer ist als z. Zt. der Steuersatzänderung. Eine zu hohe Belastung des jeweiligen Lebens Einkommens würde dadurch zwar vermieden, eine ungerechtfertigte Verschlechterung der Liquiditätslage des Besteuernten jedoch nicht verhindert.

Durch die vorstehenden Ausführungen dürfte deutlich geworden sein, welche enormen Schwierigkeiten eine einmalige Änderung des Satzes der Staatsbürgersteuer für die Steuererhebung aufwerfen würde. Vervielfacht würden diese Probleme bei mehrfacher Steueränderung im Lebensablauf eines Steuerpflichtigen. Wenn man sich aber vergegenwärtigt, daß die staatsbürgersteuerlich relevante Lebensphase etwa 50 Jahre betragen dürfte, wird deutlich, daß die Staatsbürgersteuer als wichtigste und aufkommensstärkste Einzelsteuer im Steuersystem aller großen Industrienationen als Aktionsparameter staatlicher Steuerpolitik weitgehend ausfällt. Dadurch würde eine so große Inflexibilität der staat-

lichen Haushalts- und Finanzpolitik ausgelöst werden, daß die Funktionsfähigkeit des Staates in Mitleidenschaft gezogen werden könnte, wenn auch die positiven Effekte einer Verstetigung der Steuerpolitik nicht übersehen werden dürfen.

3.10 ZUSAMMENFASSUNG

Daß die Staatsbürgersteuer unter fiskalischen Gesichtspunkten in der Lage ist, den Anforderungen, die die Autoren an sie gestellt haben und die an eine Einkommensteuer mit einer derart zentralen Stellung im Steuersystem zu stellen sind, in jeder Hinsicht gerecht zu werden, kann bezweifelt werden.

Der aus den Überlegungen der Royal Commission on Taxation übernommene umfassende Einkommensbegriff allerdings ist dem z. Z. im deutschen Einkommenssteuerrecht angewandten Begriff deutlich überlegen. Die Einbeziehung von Erbschaften und Schenkungen in die Einkommensbesteuerung wird deren Rücksichtnahme auf die individuelle Leistungsfähigkeit des Besteuerten eher gerecht als eine Erfassung durch eine Sondersteuer.

Wichtiger ist jedoch noch die umfassende Besteuerung auch der Wertzuwächse, die unabhängig von ihrer Realisation durch Verkauf spätestens beim Tode des Steuerpflichtigen durch die Staatsbürgersteuer erfaßt werden. Dadurch sind auf der Einkommensseite alle die Leistungsfähigkeit beeinflussenden Faktoren berücksichtigt, so daß den Ansprüchen der Reinvermögenszugangstheorie an den steuerlichen Einkommensbegriff Genüge getan wird. Die traditionelle Einkommensteuer, wie sie z. Z. in der Bundesrepublik Deutschland geltendes Recht ist, läßt dagegen Wertzuwächse bei privaten Haushalten bis auf Gewinne aus kurzfristigen Spekulationsgeschäften unbesteuert und führt somit, abgesehen von negativen Effekten im außersteuerlichen Bereich, zu einer steuerlichen Minderbelastung vieler Besitzer großer Vermögenswerte.

Ebenso hält die Staatsbürgersteuer in bezug auf die

Behandlung von Versicherungsprämien und -leistungen jeder Kritik stand. Die vorgeschlagene Zurechnung der Prämien zum steuerpflichtigen Konsum und die Steuerfreiheit von Leistungen aus einer Risikoversicherung entsprechen sowohl dem Charakter einer solchen Versicherung wie auch dem steuertheoretischen Einkommensbegriff. Bei Lebens- und Rentenversicherungen stellen die Autoren frei, ob die Beiträge oder die Leistungen der Steuer unterliegen sollen. Beide Wege sind steuerpolitisch zulässig, jedoch präferieren die Autoren zu Recht die Besteuerung der Versicherungsleistungen bei Steuerfreiheit der Beitragszahlungen. Dies bietet sich in der Systematik der Staatsbürgersteuer an, da Beiträge zu Lebensversicherungen als Sonderform der Ersparnisbildung angesehen werden müssen, und bietet auch weitere Vorteile. Zum einen ergibt sich eine korrektere Ermittlung der Leistungsfähigkeit, wenn neben den Versicherungsleistungen (Rente) noch andere Einkünfte vorliegen, zum anderen werden die Wertzuwächse der Beiträge (Zinsen, Ertragsanteil) automatisch von der Steuer mit erfaßt, die heute nur einer pauschalisierten Besteuerung unterworfen werden.

Fraglich ist jedoch, ob die Staatsbürgersteuer andere an die individuelle Leistungsfähigkeit anknüpfende Steuern unnötig macht und somit, wie die Autoren meinen, alleiniges Instrument der direkten Besteuerung und Transferzahlungen werden kann. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wird durch die Erfassung von Erbschaften und Schenkungen durch die Staatsbürgersteuer als Sonderinstrument tatsächlich überflüssig. Die Vermögensteuer dagegen wird in ihrer Hauptfunktion, der Verringerung der Vermögenskonzentration innerhalb der jeweiligen Generation, nicht überflüssig. Vielmehr wird diese Konzentration durch die Nichtbesteuerung der Ersparnisse durch die Staatsbürger-

steuer noch wesentlich gefördert. Erst die Umverteilungswirkung der beim Tode anfallenden Reinvermögenszuwachssteuer gleicht diesen Effekt tendenziell aus, wobei die bisher als Einkommen nicht erfaßten, vom Steuerpflichtigen selbst angelegten Ersparnisse im Vordergrund der Besteuerung stehen. Lediglich die auch jetzt wieder erfolgende Erfassung des schon ererbten Vermögensstocks einschließlich seiner Wertzuwächse läßt letztlich die Frage offen, ob die Vermögensteuer bei einer Einführung der Staatsbürgersteuer nicht doch entfallen könnte.

Unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit ist die wenn auch nur vorläufige Freistellung der Ersparnisse von der Besteuerung nicht einsichtig. Das in der Literatur wiederholt angeführte Argument der Doppelerfassung der Ersparnisse reicht als Erklärung nicht aus. Auch die traditionelle Einkommensteuer erfaßt die zunächst gesparten Einkommensteile nicht doppelt, es werden lediglich das gesamte laufende Einkommen, unabhängig von der Verwendung, und die Erträge der Ersparnisse als zusätzliches, leistungsfähigkeitserhöhendes Einkommen je einmal besteuert. Ebenso vermag das in der Literatur zu findende Argument, Sparen sei Verzicht auf konsumtive Bedürfnisbefriedigung und deshalb nicht oder geringer zu besteuern, nicht zu überzeugen. Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit kann nur die Verfügungsgewalt über Ressourcen zur Befriedigung individueller Bedürfnisse, nicht die Bedürfnisbefriedigung selbst sein. Ob mit der Verwendung des Einkommens eigene Bedürfnisse des Steuerpflichtigen befriedigt werden, ist steuerlich ebenso ohne Relevanz wie die Frage, ob Einkommen mit oder ohne Verzicht auf die Befriedigung von Bedürfnissen erlangt wurde. Außerdem wird ein rational handelnder Steuerpflichtiger Einkommen, soweit es disponibel ist, gemäß seinen Präferenzen verwenden. Eine möglicherweise irrationale Entscheidung darf nicht zu einer Verrin-

gerung der Steuerschuld führen. Unter diesem Gesichtspunkt dürften Spenden für kirchliche, wissenschaftliche und soziale Zwecke auch nicht von der Einkommensbesteuerung ausgenommen werden wie in der heutigen Einkommensteuer. Für diese Regelung spricht lediglich der Wunsch der staatlichen Organe, die Spendentätigkeit für die erwähnten Zwecke zu aktivieren.

Dagegen muß die Aufteilung in Konsumsteuer und Reinvermögenszuwachssteuer unter dem Gesichtspunkt der Neutralität anerkannt werden. Die Staatsbürgersteuer weist in bezug auf die Einkommensverwendung Neutralität auf. Die Barwerte der Steuerzahlungen stimmen unabhängig davon überein, ob Teile des Einkommens gespart und erst später konsumiert werden oder das gesamte Einkommen unmittelbar verbraucht wird. Ob jedoch die Staatsbürgersteuer in der Realität wirklich keinen Einfluß auf die Entscheidung über die Einkommensverwendung hätte, hängt u. a. auch davon ab, ob die Steuerzahlung auf die zunächst gesparten Einkommensanteile von dem einzelnen Steuerzahler korrekt antizipiert wird. Davon kann jedoch nicht unbedingt ausgegangen werden. Zudem geht dieser Neutralitätsbegriff von einer sehr engen Definition des Konsums als Güterverbrauch aus. Andere Größen, wie z. B. die Sicherheit durch Vermögen, Freude an bestimmten Vermögensgegenständen und einige Vermögensnutzungen, die durch diesen engen Konsumbegriff nicht erfaßt werden, können jedoch die Entscheidung über die Einkommensverwendung beeinflussen. Dann wäre nicht unbedingt von einer Neutralität der Staatsbürgersteuer auszugehen. Dennoch bleibt festzustellen, daß der Staatsbürgersteuer im Vergleich mit der Einkommensteuer unter dem Gesichtspunkt der Neutralität der Vorzug zu geben ist.

Unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit können beide Konzepte nicht befriedigen, da sie den Einkommensbegriff der Reinvermögenszugangstheorie nicht konsequent anwenden. Dieser erfordert, daß das gesamte Bedürfnisbefriedigungspotential - das Gesamteinkommen der Besteuerungsperiode - unabhängig von der Einkommensverwendung der gleichmäßigen Besteuerung unterliegen muß. Das Fehlen der Neutralität sollte in Kauf genommen werden. Eine Aufspaltung der Einkommensbesteuerung in Konsumsteuer und eine Reinvermögenszuwachssteuer muß unter diesem Gesichtspunkt abgelehnt werden.

Die Wahl des Lebenseinkommens als Bemessungsgrundlage der Einkommensbesteuerung durch die Staatsbürgersteuer führt in Verbindung mit dem konstanten Grenzsteuersatz zur weitgehenden Auflösung der in der klassischen Einkommensteuer aus der Periodenzurechnung des Einkommens entstehenden Probleme. Jedoch wird die Forderung nach gleicher Besteuerung gleicher Einkommen bei gleicher Lebensdauer nur bei ebenfalls gleicher Dauer der Erwerbstätigkeit exakt erreicht. Dies ergibt sich aus der unterschiedlichen Höhe des Bürgergeldes in Abhängigkeit von der Erwerbstätigkeit.

Es muß jedoch auch daran gezweifelt werden, daß das Lebenseinkommen wirklich der geeignete Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit ist. Zwar ist es ungerechtfertigt, wenn eine streng periodenbezogene Progression bei kurzfristig schwankenden Einkünften eine höhere Steuerschuld bewirkt als bei konstanten Einkünften mit gleichem Gesamtbetrag, aber sobald langfristige Einkommensschwankungen die ökonomische Planungsperiode eines Haushalts überschreiten, muß die Steuer an diesem geänderten Einkommen

ausgerichtet sein. Vereinfacht ausgedrückt bedeutet dies: gleiche Steuerschuld bei gleichem Einkommen in der Planungsperiode. Die Bedürfnisse eines Haushaltes richten sich am in einer überschaubaren Periode erwarteten Einkommen aus, nicht an früherem Einkommen und ebensowenig an einem unsicheren weit in der Zukunft liegenden Einkommen. Es erscheint sinnvoller, statt das Lebenseinkommen als Periodeneinkommen zu besteuern, die Besteuerungsperiode durch ein umfassendes "averaging" einem mittleren ökonomischen Zeithorizont von ca. fünf Jahren anzunähern.

Die Reinvermögenszuwachssteuer ist im System der Staatsbürgersteuer eine notwendige und hinreichende Ergänzung der auf die konsumierten Einkommensteile beschränkten laufenden Besteuerung. Nur durch sie wird mit den oben gemachten Einschränkungen die Neutralität des Gesamtsystems auf die Einkommensverwendung hin gewahrt. Das von dieser Steuer aufgeworfene Liquiditätsproblem wird von einigen Kritikern deutlich überschätzt, bei richtiger Ausgestaltung wirft es keine größeren Schwierigkeiten auf. Außerdem bietet die Reinvermögenszuwachssteuer die Möglichkeit, bis zum Tode des Steuerpflichtigen nicht realisierte Wertzuwächse des Vermögens relativ problemlos zu erfassen und in die Besteuerung einzubeziehen.

Ebenso stellt das Bürgergeld einen integralen und positiv zu beurteilenden Bestandteil des Gesamtmodells Staatsbürgersteuer dar. Zum einen bewirkt es eine indirekte Progressionswirkung der Steuer, zum anderen ist es prinzipiell geeignet, auch ohne Zuhilfenahme zusätzlicher Sozialtransfers das Existenz-

minimum der Bürger zu sichern. Die Notwendigkeit der indirekten Progression ergibt sich aus dem Fehlen einer direkten. Ohne diese Wirkung würde der konstante Grenzsteuersatz völlig ungenügende Verteilungswirkungen erzielen und das Existenzminimum der Besteuernten gefährden. Das Bürgergeld führt nicht nur zu einer steuerlichen Nichtbelastung des Existenzminimums, sondern sichert es auch, wenn das Einkommen eines Steuerpflichtigen allein dazu nicht ausreicht. Es übernimmt somit die Aufgaben des Grundfreibetrages, der Sozialhilfe und anderer Sozialtransfers. Neben die Verwaltungsvereinfachung treten auch noch die bessere Übersichtlichkeit der Verteilungswirkungen und der Vorteil, daß Beziehern sehr kleiner Einkommen der belastende Weg zum Sozialamt erspart bleibt. Das Bürgergeld zählt somit zu den überaus positiv zu bewertenden Bausteinen der Staatsbürgersteuer. Allerdings müssen Differenzierungsspielräume gegeben sein, um persönliche Faktoren (z. B. außergewöhnliche Belastungen) berücksichtigen zu können, wenngleich hierdurch ein erheblicher Teil der Verwaltungsvereinfachung wieder zunichte gemacht werden dürfte.

Die Ausgestaltung des Tarifs der Staatsbürgersteuer bietet bei Anwendung der von den Autoren vorgeschlagenen Parameter Anlaß zur Kritik. Die Wahl eines konstanten Grenzsteuersatzes führt trotz des Bürgergeldes nur zu einem geringeren Umverteilungseffekt, der das Ausmaß wie bei der heutigen Einkommensteuer nicht erreicht. Allerdings könnte über eine andere Wahl der Parameter Steuersatz und Bürgergeld ein deutlich größerer Umverteilungseffekt erzielt werden, wobei unter der Bedingung eines konstanten Steueraufkommens und bei Zugrundelegung der von den Initiatoren vorgeschlagenen Parameter der Staatsbürgersteuer sowie bei Übernahme der von ihnen genannten Daten für die Gesamthöhe der Steuerbemessungsbasis

und der Alters- und Erwerbsstruktur der deutschen Bevölkerung einer Steuersatzsenkung (-erhöhung) um zehn Prozent eine Senkung (Erhöhung) des Bürgergeldes um 13,1 v. H. entspräche. Wird der Steuersatz gesenkt, was bei gleichem erwünschten Aufkommen eine Senkung des Bürgergeldes nach sich ziehen würde, ergibt sich eine Mehrbelastung der Bezieher kleinerer Einkommen zugunsten der Großverdiener. Eine Erhöhung des Steuersatzes und damit auch des Bürgergeldes führt zwar zu einer Mehrbelastung der Großverdiener, aber auch der Bezieher mittlerer Einkommen. Außerdem ergeben sich bei kleinen und mittleren Einkommen Grenzbelastungen - z. B. bei Einbeziehung der Sozialversicherung -, die "disincentives to work" erwarten lassen. Dagegen sinken die Grenzbelastungssätze hoher Einkommen (oberhalb der Beitragsbemessungsgrenzen) aufgrund der konstanten Sozialversicherungsbeiträge.

Dieser Effekt wird durch die Einbeziehung der Steuerfreiheit für die Ersparnisse noch verstärkt. Der wohl unzureichende Einkommensumverteilungseffekt der Konsumsteuer in der Staatsbürgersteuer wird jedoch durch die erhebliche Vermögensumverteilungswirkung der Reinvermögenszuwachssteuer zumindest tendenziell kompensiert. Deshalb und wegen der vielen Kombinationsmöglichkeiten der Parameter der Staatsbürgersteuer ist eine abschließende Wertung der distributiven Wirkungen nicht möglich.

Dagegen zeichnet sich die Staatsbürgersteuer durch eine ausgezeichnete Flexibilität zur Vermeidung inflationsbedingter Verzerrungen aus. Aufgrund des konstanten Grenzsteuersatzes müssen lediglich die Bürgergeldbeträge an die Preisentwicklung angepaßt werden. Zumindest im Normalfall eines positiven realen Wirtschaftswachstums wird dies mit der von den

Autoren vorgeschlagenen Anbindung an das Wachstum des Pro-Kopf-Einkommens erreicht.

Die Flexibilität zur Aufkommensanpassung fehlt der Staatsbürgersteuer jedoch weitgehend. Das Bürgergeld ist für diesen Zweck aufgrund seines Charakters als Sozialtransfer ungeeignet. Eine Variation des Steuersatzes erfordert wegen der fälligen amtlichen Vermögensbewertung einen derart hohen Verwaltungsaufwand, daß die Steuer faktisch weder häufig erhöht noch gesenkt werden kann. Diese mangelnde Flexibilität ist für eine Steuer mit so zentraler Stellung im Steuersystem nicht vertretbar.

Unter fiskalischen Gesichtspunkten sind der Staatsbürgersteuer Vor- und Nachteile gegenüber der heutigen Form der Einkommensbesteuerung zuzuschreiben, wobei die Nachteile aufgrund ihrer größeren Bedeutung im steuerpolitischen Wertespektrum von größtem Gewicht sein dürften.

Fußnoten zu Abschnitt 3:

- ¹Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 22 ff.
- ²Vgl. ebenda, S. 12.
- ³Vgl. ebenda, S. 18.
- ⁴Vgl. ebenda, S. 20.
- ⁵Vgl. J. St. Mill, Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy. Edited with an Introduction by W.J. Ashley, London 1923, S. 813 ff.
- ⁶Vgl. N. Kaldor, a.a.O., S. 46 ff.
- ⁷D. Schneider, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, hrsg. von K. Hax, N.F.Bd. 23 (1971), S. 360.
- ⁸Vgl. H. Haller, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 2. durchgesehene und verbesserte Auflage, Tübingen 1971, S. 55.
- ⁹Vgl. F. Neumark, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, S. 48.
- ¹⁰Vgl. R.A. Musgrave, P.B. Musgrave und L. Kullmer, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis. 2. Band, Tübingen 1975, S. 30 ff.
- ¹¹Vgl. R. Goode, The Individual Income Tax. Studies of Government Finance, Washington, 1964, S. 25 ff.
- ¹²Ebenda, S. 27.
- ¹³Vgl. Carter-Report, a.a.O., S. 25 f.
- ¹⁴G. Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I. Grundlagen - Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes. 4. überarbeitete Auflage, München 1976, S. 173.

- ¹⁵ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland. Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9, Bad Godesberg 1967, S. 59.
Vgl. auch: Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971, S. 658.
- ¹⁶ Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 659.
- ¹⁷ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 59.
- ¹⁸ Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 28.
- ¹⁹ Vgl. ebenda, S. 98 f.
- ²⁰ Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 799.
- ²¹ Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 12.
- ²² Vgl. ebenda, S. 33.
Vgl. auch: Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 58.
- ²³ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 58.
- ²⁴ Vgl. ebenda, S. 58 f.
- ²⁵ Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 634.
- ²⁶ Vgl. ebenda.
- ²⁷ Vgl. ebenda, S. 635.
- ²⁸ Vgl. ebenda, S. 634.
Vgl. auch: Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 58, und G. Wöhe, a.a.O., S. 162.

- ²⁹ Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 634.
- ³⁰ Vgl. G. Wöhe, a.a.O., S. 162.
- ³¹ Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, a.a.O., S. 635 Fußnote, und H. Haller, Die Steuern, a.a.O., S. 339 f.
- ³² Vgl. H. Haller, Die Steuern, a.a.O., S. 348.
- ³³ Diese Überlegungen werden bei der Diskussion der Tarifgestaltung der Staatsbürgersteuer fortgesetzt.
- ³⁴ Vgl. B. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, Berlin 1902.
- ³⁵ Auf die Schwächen des Konzepts soll nicht näher eingegangen werden. Vgl. dazu: G. Schanz, Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in: Finanz-Archiv, hrsg. von G. Schanz, 13. Jahrgang, Stuttgart 1896, S. 12.
- ³⁶ Vgl. ebenda, S. 8.
- ³⁷ Ebenda, S. 7.
- ³⁸ Ebenda.
- ³⁹ Vgl. H. Haller, Die Steuern, a.a.O., S. 44 ff. Siehe auch D. Schneider, Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, a.a.O., S. 355 ff. J. Mitschke, Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung. Eine meßtechnische Analyse. Volkswirtschaftliche Schriften, hrsg. von J. Broermann, Heft 224, Berlin 1976, S. 163 ff. F. Neumark, Theorie und Praxis..., a.a.O., S. 40 f. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, a.a.O., S. 23 f.
- Auf die nicht unproblematischen Ausführungen von Haller, der wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit der Möglichkeit zur Bedürfnisbefriedigung gleichsetzt, soll hier nicht eingegangen werden, da einer Durchführung dieser Idee unüberwindliche theoretische und praktische Schwierigkeiten entgegenstehen. So ist z. B. der einzubeziehende Freizeitnutzen weder meßbar noch bewertbar.

⁴⁰Vgl. D. Schneider, a.a.O., S. 357.

⁴¹Vgl. G. Schanz, a.a.O., S. 29.

⁴²Vgl. J. Mitschke, Über die Eignung..., a.a.O., S. 166 f.

⁴³Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 31 f.

⁴⁴Vgl. D. Schneider, "Staatsbürgersteuer" - ein Schildbürgerstreich, in: Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft, hrsg. von K. Tipke, 51. Jahrgang (1974), S. 370.

⁴⁵J. Mitschke, Trivialarithmetik der Staatsbürgersteuer. Eine Replik auf Dieter Schneiders Rezension "Staatsbürgersteuer" - ein Schildbürgerstreich, in: Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft, hrsg. von K. Tipke, 52. Jahrgang (1975), S. 74.

⁴⁶Vgl. ebenda.

⁴⁷Vgl. ebenda, S. 73.

⁴⁸Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 37.

⁴⁹Vgl. J. Mitschke, Trivialarithmetik..., a.a.O., S. 71.

⁵⁰K. Tipke, Steuerrecht - Chaos, Konglomerat oder System? in: Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft, hrsg. von K. Tipke, 48. Jahrgang (1971), S. 16.

⁵¹Vgl. J. Hackmann, Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, in: Finanzarchiv, hrsg. von N. Andel und F. Neumark, N.F. Band 34 (1975), S. 3 ff. Siehe auch J. Hackmann, Die Besteuerung des Lebens Einkommens, unveröffentlichte Habilitationsschrift, o. O. u. J., S. 60 ff.

⁵²J. Hackmann, Die Besteuerung..., a.a.O., S. 62.

⁵³Vgl. ebenda, S. 63.

- ⁵⁴ A. Deutsch, On the Taxation of Life Income, in: Public Finance Quarterly, edt. by I.J. Goffman, Beverly Hills and London 1975, S. 299.
- ⁵⁵ Vgl. W. Vickrey, Averaging of Income for Income-Tax Purposes, in: Journal of Political Economy, Vol. XLVII (1939), wiederabgedruckt in: Readings in the Economics of Taxation, London 1959, S. 77 ff. Siehe auch: W. Vickrey, Cumulative Averaging After Thirty Years, in: Modern Fiscal Issues. Essays in Honor of Carl S. Shoup, edt. by R.M. Bird and J.G. Head, Toronto 1972, S. 177 ff.
- ⁵⁶ A.M. Polinsky, A Note on the Measurement of Incidence, in: Public Finance Quarterly, edt. by I.J. Goffman, Beverly Hills and London 1973, S. 228.
- ⁵⁷ H. Haller, Die Steuern, a.a.O., S. 88.
- ⁵⁸ Ebenda.
- ⁵⁹ Vgl. K. Schmidt, Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, in: Finanzarchiv, hrsg. von F. Neumark, N.F. Bd. 26 (1967), S. 391.
- ⁶⁰ Vgl. D. Schneider, "Staatsbürgersteuer"..., a.a.O., S. 370.
- ⁶¹ Vgl. Carter-Report, a.a.O., S. 257.
- ⁶² Vgl. J. Hackmann, Interperiodische..., a.a.O., S. 3 f.
- ⁶³ Ebenda, S. 5.
- ⁶⁴ Vgl. J. Mitschke, Trivialarithmetik..., a.a.O., S. 71.
- ⁶⁵ Ökonomischer Zeithorizont ist in diesem Zusammenhang der Zeitraum, für den die Wirtschaftssubjekte den allergrößten Teil ihrer Dispositionen treffen und für den sie die Entwicklung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse einigermaßen sicher prognostizieren können. Schon aus dieser Definition wird deutlich, daß der ökonomische Zeithorizont individuell verschieden ist.

- ⁶⁶J. Hackmann, Die Besteuerung..., a.a.O., S. 61.
- ⁶⁷Ebenda, S. 62.
- ⁶⁸Ebenda, S. 61 f.
- ⁶⁹Ebenda, S. 62.
- ⁷⁰Vgl. ebenda, S. 63.
- ⁷¹Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 14 und 25.
- ⁷²Vgl. I. Metze, Besprechung: W. Engels, J. Mitschke und B. Starkloff: Staatsbürgersteuer, in: Finanzarchiv, hrsg. von F. Neumark, N.F., Bd. 34, (1975/76), S. 186.
- ⁷³Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 48.
- ⁷⁴Vgl. ebenda, S. 11.
- ⁷⁵Vgl. K. Schmidt, Negative Einkommensteuern als Mittel der Armutsbekämpfung, Diskussion der Vorschläge unter besonderer Berücksichtigung der Situation in den USA. Freiburg 1971, S. 32 ff. Vgl. auch: J. Pahlke, Wirkungen negativer Einkommensteuern auf das individuelle Arbeitsangebot, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, hrsg. von K. Borchardt, A. Ott und H. Strecker, Bd. 190, Stuttgart 1975/76, S. 225 ff. Ch. Green, a.a.O., S. 113 ff.
- ⁷⁶Eine nähere Untersuchung der Wirkungen auf das Arbeitsangebot erfolgt in Abschnitt 4.1 dieser Arbeit.
- ⁷⁷Vgl. P. Knief, Steuerfreibeträge als Instrument der Finanzpolitik, Köln und Opladen 1968, S. 176.
- ⁷⁸Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 14.
- ⁷⁹Vgl. D. Schewe und K. Nordhorn, Übersicht über die Soziale Sicherung, hrsg. vom Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung, Bonn 1970, S. 740.
- ⁸⁰Vgl. D. Schewe u. a., Übersicht über die Soziale Sicherung, hrsg. vom Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung, Bonn 1977, S. 351.

- ⁸¹Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 15.
- ⁸²Ebenda, S. 62.
- ⁸³Vgl. Abschnitt 3.5 dieser Arbeit.
- ⁸⁴Vgl. T. Romer, On the Progressivity of the Utilitarian Income Tax, in: Public Finance, No. 3/1976, S. 414 ff. Vgl. auch J. Rawls, A Theory of Justice, Seventh Printing, Cambridge 1976, S. 278 ff. und J. Pahlke, Die Nettoumsatzsteuer als Zentralsteuer, in: Finanzarchiv, N.F. Bd. 26, (1967), S. 219 ff.
- ⁸⁵Vgl. H. Haller, Die Steuern, a.a.O., S. 86 ff.
- ⁸⁶Vgl. G. Frank und F. Klanberg, Verteilungspolitische Auswirkungen des Besteuerungsvorschlags "Staatsbürgersteuer", in: Finanzarchiv, N.F. Band 34 (1976), S. 300 ff.
- ⁸⁷R. Brennecke und F. Klanberg, Auswirkungen alternativer Vorschläge zur Einkommensbesteuerung in einer inflationären Wirtschaft, in: Finanzarchiv, N.F. Band 33 (1974/75), S. 83.
- ⁸⁸Vgl. ebenda, S. 84.
- ⁸⁹Vgl. G. Frank und F. Klanberg, a.a.O., S. 317.
- ⁹⁰Ebenda, S. 328.
- ⁹¹Vgl. ebenda, S. 303.
- ⁹²Ebenda.

4. DIE STAATSBÜRGERSTEUER ALS INSTRUMENT DER NICHTFISKALISCHEN BESTEUERUNG

4.1 DIE STAATSBÜRGERSTEUER UNTER DEM WACHSTUMSASPEKT

Jede Steuer - vor allem, wenn sie von zentraler Bedeutung im Steuersystem ist - hat neben Ansprüchen unter fiskalischen Gesichtspunkten auch Forderungen im Bereich der nichtfiskalischen Besteuerung zu erfüllen. Dazu gehört auch, "daß sie einerseits keine wachstumshemmenden Wirkungen ausübt und andererseits in dem Falle, daß die langfristige Wachstumsrate unter der als angemessen betrachteten bleibt, das Wachstum positiv zu beeinflussen vermag"¹ (bei Neumark kursiv gedruckt).

An dieser Forderung muß auch die Staatsbürgersteuer gemessen werden. Die Untersuchung beschränkt sich - wie diese gesamte Arbeit - auf die Beeinflussung des Wachstums durch die Entscheidungen der privaten Haushalte. Außerdem können nur die Wirkungen der Umstellung des Einkommensteuersystems auf die Staatsbürgersteuer bei unverändertem Ausgabeverhalten des Staates betrachtet werden.

Wachstumsrelevante Entscheidungen der privaten Haushalte betreffen das Sparen und das Arbeitsangebot. Zunächst soll der Einfluß der Staatsbürgersteuer und der durch sie zu ersetzenden Einkommensteuer auf das Sparen behandelt werden.

Unstreitig beeinträchtigt die Einkommensteuer über die Reduktion des verfügbaren Einkommens auch das Sparen (Einkommenseffekt). Das Sparen wird dabei in Abhängigkeit von der Einkommensgruppe des Besteuernten unterschiedlich getroffen. Bezieher niedriger Einkommen sparen häufig gar nicht oder nur in zweckgebundener Form (Versicherungsprämien, 624 Mark-Gesetz u. ä.), so daß zu erwarten wäre, daß eine Einkommensteuer voll zu Las-

ten der Konsumausgaben gehen würde. Dagegen ist in Haushalten mit höherem Einkommen eine relativ geringe marginale Konsumquote zu erwarten, das heißt, daß eine geringfügige Änderung des verfügbaren Einkommens die Konsumhöhe relativ wenig beeinflusst, so daß die Einkommensteuer sich erheblich zu Lasten des Sparens auswirken würde². Sicher ist, daß eine progressive Steuer mit gleichem Aufkommen das Sparen stärker einschränkt als eine proportionale, da bei den privaten Haushalten von einer mit dem Einkommen wachsenden Sparquote ausgegangen werden kann.

Haller sieht die beste Möglichkeit eines Abbaus dieser Einschränkungen durch die Einkommensteuer in der Freistellung der gesparten Einkommensteile von der laufenden Besteuerung "in vollem Umfang und bei jeder Einkommenshöhe"³. Erst im Moment des Entsparens müßte dann allerdings die Steuer zugreifen, um reine Verschiebungen des Konsumzeitpunktes nicht zu fördern. Dieser Vorschlag Hallers entspricht einem der wesentlichen Bausteine der Staatsbürgersteuer. Auch Haller hat dabei die Besteuerung der Sparerträge unterstellt.

Im Vergleich zur heutigen Einkommensteuer würde die Staatsbürgersteuer das verfügbare Einkommen der Steuerpflichtigen während ihrer Lebenszeit erhöhen. Diese Aussage gilt für alle Einkommensgruppen und bei gleichem Aufkommen der beiden Steuern, da die Staatsbürgersteuer im Gegensatz zur Einkommensteuer einen großen Teil ihres Aufkommens aus der erst am Lebensende der Besteuerten erhobenen Reinvermögenszuwachssteuer erhält. Nach Einführung der Staatsbürgersteuer stünden somit mehr Ressourcen für Investitionszwecke zur Verfügung, so daß ein positiver Wachstumseffekt erwartet werden kann. Diese Aussage bedarf jedoch einer Einschränkung. Beim Tode des Steuerpflichtigen wird die Reinvermögenszuwachs-

steuer fällig, für deren Begleichung das akkumulierte Vermögen teilweise aufgelöst werden muß, so daß diese Mittel nicht mehr auf dem Kapitalmarkt zur Verfügung stehen, oder es muß beliehen werden, wodurch dem Kapitalmarkt Mittel entzogen werden. Noch wichtiger erscheint jedoch der Hinweis, daß der Staat bei Konstanz seiner Ausgaben die Einnahmeausfälle nach Einführung der Staatsbürgersteuer auf dem Kapitalmarkt decken müßte. Er würde dadurch exakt in der Höhe Mittel beanspruchen, in der sie den privaten Haushalten aufgrund der geringeren Steuerschuld als höheres Einkommen nach Steuern zur Verfügung ständen. Damit stünden diese Mittel jedoch dem Unternehmensbereich nicht mehr für Investitionszwecke zur Verfügung, so daß ein auf der Erhöhung des verfügbaren Einkommens beruhender positiver Wachstumseffekt angezweifelt werden muß. Dem muß freilich beim Vergleich der Staatsbürgersteuer mit der durch sie substituierten Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer entgegengehalten werden, daß die beiden letztgenannten Steuern eben auch einen Entzug von Investitionsmitteln zur Folge haben.

Dennoch dürfte die Staatsbürgersteuer unter Wachstumsgesichtspunkten insoweit positiv zu beurteilen sein. Die Freistellung der Ersparnisse von der Besteuerung - wenn auch nur während der Lebenszeit - bewirkt eine größere Attraktivität des Sparens (Substitutionseffekt). Allerdings müßte diese Aussage mehr oder weniger eingeschränkt werden, soweit die Besteuernten die an ihrem Lebensende fällig werdende Reinvermögenszuwachssteuer antizipieren und bei ihren Entscheidungen über die Einkommensverwendung berücksichtigen.

Eine derartige Reaktion ist jedoch nicht zu erwarten, wenn ein bestimmtes extremes Konsumverhalten unterstellt wird. Bezieher niedriger Einkommen sparen, wie oben er-

wähnt, häufig nicht oder als Zwecksparer mit vorher festgelegtem Volumen. Ihre Entscheidung über die Einkommensverwendung dürfte weder durch steuerliche Attraktivität des Sparens noch durch seine steuerliche Belastung beeinflussbar sein. Ihre marginale Konsumquote muß mit Null angesetzt werden. Entsprechendes würde auch für die Reaktion auf die Einkommensteuer gelten.

Bezieher hoher Einkommen verhalten sich dagegen häufig als Restesparer (marginale Konsumquote von Null). Bei ihnen würde sich die Verminderung des verfügbaren Einkommens durch die Einkommensbesteuerung voll auf die Reduktion der Ersparnisse durchschlagen, während dieser Effekt bei der laufenden Staatsbürgersteuer fehlen würde, es sei denn, die mit der Staatsbürgersteuer Belasteten antizipieren die am Lebensende fällige Reinvermögenszuwachssteuer.

Der zweite Wachstumsimpuls, der durch die Einkommensbesteuerung beeinflussbar ist, ist im Arbeitsangebot zu sehen. Die Möglichkeit einer Beeinflussung des Arbeitsangebotes durch die Besteuerung wird im allgemeinen als unsicher eingeschätzt⁴. Der weitaus größte Teil der Erwerbstätigen hat aufgrund tarifvertraglicher Regelungen keine Möglichkeit, seinen Arbeitseinsatz in nennenswertem Umfang zu variieren. Dennoch muß den Steuern aufgrund ihrer Wirkungen auf das Nettoeinkommen eine Beeinflussung des Arbeitsangebots zugestanden werden, da z. B. die Gewerkschaften langfristig ihre Tarifpolitik nach den Wünschen ihrer Mitglieder ausrichten müssen. Darüber hinaus gibt es für den einzelnen Beschäftigten die Möglichkeit, sein Arbeitsangebot durch das Ableisten von mehr oder weniger Überstunden den steuerlichen Gegebenheiten anzupassen. Außerdem ist auf die Gruppe der leitenden Angestellten und Selbständige hinzuweisen, die in der Regel an tarifvertragliche Vereinbarungen nicht

gebunden sind. Sie haben somit in größerem Umfang die Möglichkeit, ihr Arbeitsangebot selbst zu bestimmen. Allerdings muß gerade bei dieser Gruppe darauf hingewiesen werden, daß ihr Arbeitsangebot häufig durch andere als steuerliche Gründe determiniert ist (Behauptung der Position, Fortbestand des Unternehmens), die Besteuerung also keinen Einfluß auf das Arbeitsangebot nehmen kann.

Dennoch ist es angebracht zu überlegen, ob der Wechsel von der Einkommensteuer zur Staatsbürgersteuer eine Änderung des Arbeitsangebots bewirken kann. Dabei wird zunächst auf die Bereitschaft zur Aufnahme der Erwerbstätigkeit abgestellt.

In dieser vergleichenden Betrachtung muß die Einkommensteuer um das System der Transferzahlungen erweitert werden, da gerade für die hier betrachtete Gruppe der Nichterwerbstätigen häufig die Transfers von großer Bedeutung sind. Allerdings soll das Arbeitslosengeld aus der Betrachtung ausgeklammert werden, da die Initiatoren der Staatsbürgersteuer ihre Vorstellungen zur Arbeitslosenversicherung nicht deutlich gemacht haben. Es ist davon auszugehen, daß der Bereich der gesetzlichen Sozialversicherung von der Einführung der Staatsbürgersteuer nicht wesentlich tangiert würde. Es kann kaum den Intentionen der Initiatoren entsprechen, unverschuldet arbeitslos gewordene Arbeitswillige auf das Bürgergeld zu verweisen, wenn dies auch ihre Darstellung der Staatsbürgersteuer als umfassendes Steuer- und Transfersystem relativiert.

Im heutigen System der getrennten Steuern und Transfers - betrachtet werden sollen vor allem Sozialhilfe, Ausbildungsförderung, Wohngeld - führt die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit zu einer Kürzung der Transfers von bis zu 100 v. H. des Nettoarbeitseinkommens, wenn diese

Kürzung auch bei einigen Transfers (z. B. Ausbildungsförderung) erst nach Überschreiten von Nebenverdienstfreigrenzen einsetzt. Ein Zuwachs im verfügbaren Einkommen wird somit erst erreicht, wenn das erreichte Nettoarbeitseinkommen die Höhe der vorherigen Transferzahlungen überschreitet. Ein Arbeitswilliger, der die Kürzung von Transfers wie eine Steuer bewerten dürfte, kalkuliert somit im untersten Einkommensbereich mit einer Abgabenbelastung von 100 v. H., eine Größe, die nicht unbedingt zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit anreizt. Im Einkommensbereich oberhalb der bisherigen Transferzahlungen beträgt die Grenzsteuerbelastung mehr als 20 v. H., unter Einbeziehung des Arbeitnehmeranteils an den Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung mehr als 35 v. H. und bei Einrechnung weiterer Transfers mit nur teilweiser Einkommensenrechnung (z. B. Wohngeld) noch etwas mehr.

Im Modell der Staatsbürgersteuer werden Einkünfte auf das Bürgergeld als umfassende Transferzahlung nicht angerechnet. Jedes zusätzliche Einkommen verbleibt nach Abzug der Steuern und Sozialversicherungsbeiträge beim Erwerbstätigen. Die Grenzbelastung beträgt von der ersten verdienten Mark an 40 v. H. zuzüglich des Arbeitnehmeranteils der Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung; er liegt somit bei sehr niedrigen Einkommen unter dem Satz im Einkommensteuer-Transfer-System, bei höheren darüber.

Es ist somit kaum zu klären, welches Steuersystem die Bereitschaft zur Arbeitsaufnahme erhöht, dies dürfte auch im Einzelfall von der Höhe des erreichbaren Arbeitseinkommens abhängen. Mit allen Vorbehalten und unter Berücksichtigung der psychologischen Wirkung einer Grenzbelastung im Einkommensteuer - Transfer - System von anfänglich 100 v. H. und der Annahme, daß das von Nichterwerbstätigen zunächst erzielbare Einkommen

nicht sehr hoch sein dürfte, könnten der Staatsbürgersteuer in ihrer Wirkung auf die Bereitschaft zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit Vorteile eingeräumt werden.

Von größerer Bedeutung ist jedoch die Frage, ob ein Wechsel vom Einkommensteuer - Transfer - System zur Staatsbürgersteuer die Bereitschaft der bereits Erwerbstätigen zur Variation ihres Arbeitsangebots in den o. g. Grenzen beeinflussen würde. Die Transferzahlungen im Einkommensteuersystem sollen hier unberücksichtigt bleiben, da dies aufgrund des geringen Umfanges der Transferzahlungen an Vollerwerbstätige vertretbar erscheint. Ferner soll angenommen werden, daß weder das Einkommen noch die Freizeit für den Steuerpflichtigen als inferiores Gut eingeschätzt werden.

Die folgenden Überlegungen lehnen sich an die von Timm angestellten Überlegungen an⁵.

Die Staatsbürgersteuer soll für die Betrachtung der Wirkung auf das Arbeitsangebot in ihre Hauptbestandteile aufgeteilt werden. Bürgergeld und Steuern sollen in ihrer Wirkung zunächst getrennt untersucht werden. Das Bürgergeld wird allen Bürgern unabhängig von Einkommen und Erwerbstätigkeit gewährt. Es ist in seiner Wirkungsweise einer negativen Kopfsteuer vergleichbar. Die Einführung einer Kopfsteuer allein führt zu keiner Diskriminierung von Arbeit oder Freizeit. In einem Diagramm von Realeinkommen und Freizeit würde die Einführung einer negativen Kopfsteuer eine Parallelverschiebung der Bilanzgeraden nach rechts bewirken und somit bei normalem Verlauf der Indifferenzkurven einen Einkommenseffekt, aber keinen Substitutionseffekt auslösen.

Anders sieht die Beurteilung der Beschäftigungswirkung

bei einem Wechsel von der Einkommensteuer als progressiver Steuer zur Staatsbürgersteuer aus, die bei Außerachtlassung des Bürgergelds einen proportionalen Tarifverlauf aufweist. In aller Regel kann davon ausgegangen werden, daß eine progressive Einkommensteuer bei gleichem Aufkommen das Arbeitsangebot der Besteuernten stärker beeinträchtigt als eine proportionale Steuer. Diese allgemein gehaltene Behauptung soll in einem Vergleich von Einkommensteuer und Staatsbürgersteuer am Beispiel verschiedener Einkommensgruppen überprüft werden, wobei von einer Konstanz des Steueraufkommens ausgegangen wird. Es können drei große Einkommensgruppen unterschieden werden. In der ersten Einkommensgruppe befinden sich alle Steuerzahler, deren Grenzsteuersatz und deren Durchschnittssteuerbelastung bei der proportionalen Steuer (Staatsbürgersteuer) größer ist als bei der progressiven Einkommensteuer. Bei dieser Gruppe löst der Einkommenseffekt eine Steigerung des Arbeitsangebotes aus, der Substitutionseffekt jedoch bewirkt eine Verminderung, so daß über die saldierte Reaktion keine gesicherte Aussage gemacht werden kann.

Dagegen ist eine sichere Aussage für die Gruppe möglich, in der der Grenzsteuersatz im Falle der Einkommensteuer größer oder gleich dem Satz der Staatsbürgersteuer ist, die Durchschnittsbelastung in der Einkommensteuer jedoch noch kleiner oder gleich ist. Bei diesen Steuerpflichtigen löst der Substitutionseffekt zunächst keine Reaktion, bei höheren Einkommen jedoch eine Verstärkung des Arbeitsangebotes nach dem Wechsel zur Proportionalsteuer aus. Auch der Einkommenseffekt löst eine Erhöhung des Arbeitsangebots aus. Bei den höchsten Einkommen in dieser Gruppe existiert kein Einkommenseffekt mehr, so daß auch keine Reaktionen durch ihn ausgelöst werden. Jedoch kann festgehalten werden,

daß bei dieser Einkommensgruppe unter Berücksichtigung von Einkommens- und Substitutionseffekt eine Erhöhung des Arbeitsangebotes induziert würde, wenn die Einkommensteuer durch eine proportionale Einkommensteuer ersetzt würde.

Bei der höchsten Einkommensgruppe, in der im Fall der Progressivsteuer Durchschnitts- und Grenzsteuersätze über den Vergleichswerten der Proportionalsteuer liegen, ist wieder keine Aussage möglich, da Substitutionseffekt und Einkommenseffekt konträre Wirkungen auslösen, die jedoch genau umgekehrt zu den Wirkungen in der niedrigsten Einkommensgruppe verlaufen. Während also für die beiden Einkommensgruppen am oberen und unteren Rand der Skala keine Aussage möglich ist, wird in der mittleren Einkommensgruppe ein positiver Effekt auf das Arbeitsangebot ausgelöst, wenn das Steuersystem mit gleichem Aufkommen umgestellt wird.

Die vorstehenden Überlegungen gingen beim Wechsel der Steuersysteme von einem konstanten Steueraufkommen aus. Nach der Definition der Initiatoren der Staatsbürgersteuer soll jedoch der Saldo von Staatsbürgersteuer und Bürgergeld mit dem Nettoaufkommen der durch sie zu ersetzenden Steuern und Transferzahlungen übereinstimmen. Wenn das Bürgergeld einen größeren Umfang als die Transfers hat, muß das Aufkommen der Staatsbürgersteuer größer sein als das der Einkommensteuer. Die damit erforderliche höhere Steuerbelastung führt zwar zu einem Einkommenseffekt, der jedoch durch den oben erwähnten Einkommenseffekt des Bürgergeldes ausgeglichen wird.

Demgegenüber fällt der Umstand ins Gewicht, daß die bisherigen Überlegungen einerseits zwar die Einkommensteuer, nicht jedoch die - durch die Staatsbürgersteuer ebenfalls zu ersetzenden - Vermögensteuer und Erbschaft-

steuer, andererseits nur die laufende Staatsbürgersteuer (auf den Konsum) und nicht die erst am Lebensende zu erhebende Reinvermögenszuwachssteuer berücksichtigt haben. Ob und wie dadurch die obigen Ergebnisse beeinträchtigt werden, ist kaum zu sagen. Denn weder der etwaige Einfluß der Vermögensteuer noch vor allem der der Erbschaftsteuer und der Reinvermögenszuwachssteuer auf das Arbeitsangebot sind auch nur einigermaßen zuverlässig abzuschätzen, zumal bei der Erbschaft- und der Reinvermögenszuwachssteuer ungewiß ist, ob die Besteuerten in ihrem Arbeitsangebot durch Antizipation einer ungewissen und erst in weiter Zukunft anfallenden Steuerlast reagieren.

4.2 DIE AUTOMATISCHE STABILISIERUNGSWIRKUNG DER STAATSBÜRGERSTEUER

Eine der wichtigsten Aufgaben staatlicher Wirtschaftspolitik ist in der Stabilisierungspolitik zu sehen. Die Steuerpolitik ist dabei eines der herausragenden Instrumente, derer der Staat sich bei der Erfüllung der Aufgabe der Vermeidung großer Schwankungen im Auslastungsgrad des Produktionspotentials bedienen kann. Ganz abgesehen von den bei häufigeren Änderungen der steuerrechtlichen Bestimmungen auftretenden Reibungsverlusten durch Unsicherheiten unterliegt eine rein diskretionäre Stabilisierungspolitik einer Reihe von "lags". Vom Beginn der konjunkturellen Fehlentwicklung über das Erkennen der Situation und deren Analyse, über die Entwicklung geeigneter Gegenmaßnahmen und den parlamentarischen Abstimmungsprozeß bis hin zum Wirken der Maßnahme können erhebliche Zeitverluste eintreten. Es bietet sich daher an, nach Möglichkeiten zu suchen, diese Zeitverzögerungen auszuschalten oder zumindest zu verkürzen, also Instrumente zu entwickeln, die automatisch wirken.

Eines dieser Instrumente ist die "built-in flexibility" (BiF) des gesamten Steuersystems oder auch einer Einzelsteuer. Die BiF ist das Maß für die sich automatisch ergebende Veränderung im Aufkommen einer Einzelsteuer oder des gesamten Steuersystems bei einer vorgegebenen Änderung in der Höhe des Sozialproduktes.

Einen günstigen Einfluß auf die konjunkturelle Entwicklung hat die Steuer auch bei einer großen BiF jedoch nur dann, wenn die Ausgabenpolitik des Staates dies ermöglicht. So müssen im Aufschwung BiF-bedingte Steuermehreinnahmen stillgelegt werden, soweit durch ihre Wiederverausgabung die Staatsausgaben bei gleichgewichtigem Wachstum überschritten würden, in rezessiven Phasen müssen

Steuerausfälle bei unverändertem Ausgabenvolumen durch Kredite substituiert werden⁶. Betreibt der Staat statt der Verwirklichung eines Überschuß- bzw. Defizitbudgets Parallelpolitik, wirkt die BiF eher destabilisierend. In diesem Fall müßte man von der "built-in flexibility" als einer "built-in instability"⁷ reden.

Da die Staatsbürgersteuer mit allen ihren Bestandteilen, (also auch einschließlich des Staatsbürgergeldes) die persönliche Einkommensteuer (einschließlich heutiger Transfers) sowie die Vermögen- und Erbschaftsteuer ersetzen soll, ist ein Vergleich der BiF der Staatsbürgersteuer mit der BiF der durch sie zu ersetzenden Steuern geboten. Werden das Staatsbürgergeld und die heutigen Transfers vorerst außer acht gelassen, dann beschränkt sich dieser Vergleich auf die BiF der Staatsbürgersteuer als Steuer auf den Konsum und als Reinvermögenszuwachsteuer einerseits und auf die BiF der persönlichen Einkommensteuer und der Vermögen- und Erbschaftsteuer andererseits.

Wenn es um die Stabilisierungswirkung von Einzelsteuern geht, deren Aufkommen nennenswert voneinander abweichen, kann nicht die Aufkommenselastizität der Steuern - d. h. $\frac{dT_i}{dY} \cdot \frac{Y}{T_i}$ als Maß für diese Wirkung gewählt werden, jedenfalls solange es sich nicht um die Stabilisierungswirkung bei Wachstumszyklen handelt. Vielmehr ist das adäquate Maß die BiF, d. h. $\frac{dT}{dY}$. Denn es kommt auf die absolute Veränderung des Steueraufkommens bei einer gegebenen Veränderung des Sozialproduktes an.

Bei einer Steuerfunktion

$$(1) \dots T_i = t_i (B_i) \cdot B_i (Y)$$

ergeben sich die Bestimmungsfaktoren dieser Größe mit

$$(2) \dots \frac{dT_i}{dY} = \frac{dB_i}{dY} \left(\frac{dt_i}{dB_i} \cdot B_i + t_i \right) \quad 8$$

wobei B_i die Bemessungsgrundlage, dB_i ihre Veränderung, t_i den Steuersatz und dt_i seine Veränderung bei gegebener Veränderung der Bemessungsgrundlage bedeuten.

Die Vermögensteuer und die Erbschaftsteuer haben eine andere Bemessungsgrundlage als die Einkommensteuer, so daß die obige Beziehung nicht für die Gesamtheit dieser Steuern verwendbar ist. Wegen der sehr geringen Bedeutung der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer im Vergleich zu der Einkommensteuer können sie aber ohne nennenswerte Beeinträchtigung des Vergleichs vernachlässigt werden; auf sie wird nur noch in einer kurzen Bemerkung zurückzukommen sein.

Dann wird die BiF der Einkommensteuer wiedergegeben durch

$$(3a) \dots \frac{d_{Est}}{dY} = \frac{dB_{Est}}{dY} \left(\frac{dt_{Est}}{dB_{Est}} \cdot B_{Est} + t_{Est} \right),$$

wobei B_{Est} das zu versteuernde Einkommen und t_{Est} den Durchschnittssteuersatz bedeuten.

Die Steuerfunktion der Staatsbürgersteuer (StbSt) kann wie folgt umformuliert werden :

$$StbSt = m(C) \cdot C(Y) + m(RVZ) \cdot (Y)$$

Dabei bedeuten C den Konsum und RVZ den Reinvermögenszuwachs.

Es entsteht:

$$(3b) \dots \frac{dStbSt}{dY} = \frac{dC}{dY} \left(\frac{dm}{dC} \cdot C + m \right) + \frac{dRVZ}{dY} \left(\frac{dm}{dRVZ} \cdot RVZ + m \right)$$

Bei einem Vergleich von (3a) und (3b) fällt entscheidend ins Gewicht, Daß wegen der Konstanz von m die Größen $\frac{dm}{dC}$ und $\frac{dm}{dRVZ}$ gleich Null sind, während $\frac{dB_{EST}}{dB_{EST}}$ größer als ist, weil die Einkommensteuer mit einer Tarifprogression verbunden ist. Die Beziehung (3b) verwandelt sich entsprechend in

$$(3c) \quad \frac{dStBSt}{dY} = m \frac{dC}{dY} + m \frac{dRVZ}{dY}$$

Nun wird der Reinvermögenszuwachs durch die Staatsbürgersteuer jedoch erst am Lebensende der Besteuernten belastet. Eine Konjunkturabhängigkeit des Lebensendes der Besteuernten kann nicht unterstellt werden; die Bildung des bis dahin angesammelten Vermögens wird zwar von den konjunkturellen Schwankungen während dieser Zeit beeinflusst, aber diese Einflüsse werden sich in etwa kompensieren. Auch ist die Bewertung des Vermögens am Lebensende nicht frei von der jeweiligen konjunkturellen Lage, dieser Einfluß wird aber dominiert von der Vermögensansammlung in dem vorangegangenen mehr oder minder langen Zeitraum, so daß alles in allem die Größe $\frac{dRVZ}{dY}$ als recht gering zu veranschlagen ist und durch die Multiplikation mit m noch geringer wird, mit der Folge, daß die BiF der Staatsbürgersteuer vornehmlich durch die Größe $m \frac{dC}{dY}$ bestimmt wird.

Die BiF der Einkommensteuer wird größer sein als $m \frac{dC}{dY}$, schon weil $\frac{dB_{EST}}{dY} \left(\frac{dB_{EST}}{dB_{EST}} B_{EST} \right)$ positiv ist, während - wie gesagt - $\frac{dC}{dY} \left(\frac{dm}{dC} C \right)$ gleich Null ist. Hinzu kommt, daß beim Vergleich von $\frac{dB_{EST}}{dY}$ und $\frac{dC}{dY}$, die beide positiv sind, im allgemeinen angenommen werden kann, daß in den konjunkturellen Schwankungen $\frac{dB_{EST}}{dY}$ größer als $\frac{dC}{dY}$ ist oder andersherum, daß Ersparnisse und Investitionen konjunkturrempfindlicher als der Konsum sind, eine Annahme, die auch aufrechtzuerhalten

ist, wenn die Gewinne und Investitionen der Kapitalgesellschaften in unserem Zusammenhang außer acht gelassen werden müssen. Auch die in konjunkturellen Extremsituationen bisweilen zu beobachtende konjunktur- gegenläufige Bewegung der Sparquote privater Haushalte kann diese Tendenzaussage nicht erschüttern.

Dieses Resultat der größeren BiF der Einkommensteuer wäre durch die Berücksichtigung von t_{EST} und m als Gewichtungsgrößen von $\frac{dB_{EST}}{dY}$ bzw. $\frac{dC}{dY}$ zu modifizieren,

wenn bei einem gleichen Saldo zwischen der Einkommensteuer und den Transferzahlungen einerseits und zwischen der Staatsbürgersteuer und dem Staatsbürgergeld andererseits das Staatsbürgergeld die Transferzahlungen nennenswert übersteigen sollte und m deswegen erheblich größer als der Durchschnittssteuersatz der Einkommensteuer t_{EST} sein müßte.

Nach den Vorstellungen der Initiatoren der Staatsbürgersteuer müßte das Staatsbürgergeld tatsächlich (erheblich) größer sein als die Transferzahlungen beim bestehenden Steuersystem, die durch das Staatsbürgergeld zu ersetzen wären. Deswegen müßte m entsprechend größer als t_{EST} sein, um ein gleiches Nettoaufkommen der beiden Steuern zu sichern. Wie es um das Verhältnis der BiF beider Steuern unter diesen Umständen steht, kann an Hand der folgenden Beziehungen veranschaulicht werden, wobei - aus den erwähnten Gründen - die Größe $m \frac{dRVZ}{dY}$ vernachlässigt wird:

$$(4) \dots \frac{dB_{EST}}{dY} \left(\frac{dt_{EST}}{dB_{EST}} B_{EST} + t_{EST} \right) \gtrsim m \frac{dC}{dY}$$

oder

$$(4a) \dots \frac{dB_{Est}}{dC} \left(\frac{dt_{Est}}{dB_{Est}} B_{Est} + t_{Est} \right) \geq m$$

Angesichts der Tatsache, daß außer m alle anderen Größen nicht zuverlässig feststellbar sind, ist eine eindeutige Aussage über das Verhältnis von $\frac{dB_{Est}}{dY}$ und $\frac{dStBSt}{dY}$ nicht zu treffen. Je größer indessen insbesondere die Tarifprogression der Einkommensteuer ist, desto eher wird erwartet werden können, daß die BiF der Einkommensteuer die der Staatsbürgersteuer übersteigt.

Die BiF der bisher vernachlässigten Vermögen- und Erbschaftsteuer, die ja durch die Staatsbürgersteuer ebenfalls ersetzt werden sollen, ist sehr gering. Denn die Konjunkturabhängigkeit der Vermögensteuer leidet erheblich unter der zeitlichen Verzögerung der Vermögensbewertung, die sogar zu einer konjunkturgegenläufigen Bewegung des Vermögensteueraufkommens führen kann. Für die Erbschaftsteuer gilt Ähnliches wie für die Reinvermögensteuer. Wegen der vergleichsweise sehr geringen quantitativen Bedeutung der Vermögen- und Erbschaftsteuer fällt ihre relativ recht geringe BiF indessen nicht ins Gewicht. Ein Umstand könnte allerdings dazu beitragen, die relativ große BiF der Einkommensteuer nicht unerheblich zu reduzieren, nämlich eine Indexierung der Einkommensteuer zwecks Reduktion ihrer Progressivwirkung bei inflationärer Entwicklung, wie sie zwar schon lange gefordert, bisher in der Bundesrepublik aber noch nicht durchgeführt wurde. Unterstellt man realistischerweise in Boomzeiten einen höheren und in Rezessionszeiten einen geringeren Inflationsgrad, dann würde eine Indexierung der Einkommensteuer darauf hinauslaufen, $\frac{dB_{Est}}{dY}$ und/oder $\frac{dt_{Est}}{dB_{Est}}$ - je nach Art der Indexierung - im Boom relativ stark und in der Rezession relativ wenig zu reduzieren.

Was schließlich das Staatsbürgergeld einerseits und die durch sie zu ersetzenden Transferzahlungen andererseits betrifft, so hätte eine Anpassung beider an den schwankenden, aber stets positiven Inflationsgrad zur Folge, daß in Boomzeiten der kombinierte, stabilisierende Effekt von Staatsbürgersteuer und Staatsbürgergeld einerseits und der Einkommensteuer und Transferzahlungen andererseits verringert würde. In Rezessionszeiten würde er im Vergleich zur fehlenden Indexierung von Staatsbürgergeld und Transferzahlungen erhöht werden.

Zum Schluß dieser kurzen Überlegung zur BiF der Einkommensteuer und Staatsbürgersteuer muß zurückgegriffen werden auf die oben getroffene Feststellung, daß ein konjunkturstabilisierender Effekt der BiF einer wichtigen Einzelsteuer oder auch des gesamten Steuersystems nur bei der gekennzeichneten adäquaten Ausgabenpolitik des Staates zu erwarten ist. Mangelt es - wie jüngere Erfahrungen zeigen - an einer solchen Politik, dann erweist sich die vergleichsweise große BiF der Einkommensteuer als ein destabilisierender und nicht als ein stabilisierender Faktor für die Konjunkturentwicklung.

4.3 DIE FLEXIBILITÄT DER STAATSBÜRGERSTEUER ALS MITTEL DER AD HOC-STABILISIERUNGSPOLITIK

Der Hauptaktionsparameter der aktiven Flexibilität der heutigen Einkommensteuer zum Zweck der Konjunktursteuerung ist der Steuersatz. So sieht das Stabilitätsgesetz bei Störungen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Steuerzu- und -abschläge von bis zu 10 v. H. der Steuerschuld für einen begrenzten Zeitraum vor. Änderungen von Nebenbestimmungen, z. B. über die Abschreibungsmodalitäten, sollen hier unberücksichtigt bleiben.

Die Staatsbürgersteuer bietet neben dem Steuersatz mit dem Bürgergeld einen zusätzlichen möglichen Aktionsparameter der staatlichen Konjunkturpolitik. Über Erhöhungen und Senkungen des Bürgergeldes kann ein direkter Einfluß auf das verfügbare Einkommen der Empfänger ausgeübt werden. Einer Senkung des Grundbetrages des Bürgergeldes sind jedoch aus verschiedenen Überlegungen heraus sehr enge Grenzen gesetzt. Zum einen hat das Bürgergeld die Funktion der Sicherung des Existenzminimums, so daß für Bürger, die allein auf diese Transferzahlungen angewiesen sind, eine Senkung sofort zur Existenzgefährdung wird. Zum anderen bewirkt eine pauschale Kürzung des Bürgergeldes eine Minderung der indirekten Progression. Dies jedoch ist unter Verteilungsgesichtspunkten nicht zu rechtfertigen.

Anders fällt die Beurteilung der Steuerung der Konjunktur mit Hilfe der Variation des Bürgergeldes in Rezessionsphasen aus. Die hier angebrachte Erhöhung des Bürgergeldes läßt die Funktion als Garantie des Existenzminimums unberührt, auch unter "equity"-Gesichtspunkten können hier nicht mit gleichem Recht Einwände gemacht werden. Der hier vorliegende Entlastungseffekt ist für Bezieher aller Einkommen gleich, verliert bei hohen

Einkommen jedoch relativ an Bedeutung. Der Progressionsgrad der gesamten Steuer nimmt zu. Hinzu kommt noch, daß durch dieses Verfahren ein weitaus größerer Teil der zur Verfügung gestellten Gelder in der Hand der Bezieher kleiner Einkommen verbleibt als in dem Falle, in dem der Entlastungseffekt proportional zum Einkommen wirkt. Bezieher niedriger Einkommen weisen in der Regel eine größere marginale Konsumquote auf als Bezieher hoher Einkommen. Somit wirkt ein größerer Teil der Bürgergelderrhöhung über die Erhöhung des privaten Konsums expansiv.

Es wird deutlich, daß sich das Bürgergeld nur in rezessiven Konjunkturphasen als Instrument aktiver Stabilisierungspolitik eignet. Von einer Erhöhung des Bürgergeldes können günstige Impulse auf das Sozialprodukt erwartet werden, es sei denn, die Bürgergeldempfänger würden aus Sicherheitsgründen ihre Sparquote derart stark erhöhen, daß diese Impulse verhindert würden. Eine Verminderung des Bürgergeldes, worunter selbstverständlich nicht die Zurücknahme einer aus konjunkturpolitischen Überlegungen heraus vorgenommenen Erhöhung zu verstehen ist, kommt, wie erwähnt, aus verteilungspolitischen Gründen nicht in Betracht. Ebenso muß eine nicht für alle Bürger gleiche Änderung des Bürgergeldes ausgeschlossen werden, da eine derartige Regelung, abgesehen von den im Einzelfall zu beurteilenden Verteilungswirkungen, einen außerordentlich hohen Verwaltungsaufwand erfordern und auch theoretisch das gesamte Konzept der Staatsbürgersteuer gefährden würde. Die Variation des Bürgergeldes ist somit zwar ein gutes, aber nur einseitig anwendbares Instrument staatlicher Konjunkturbeeinflussung und deshalb, wie viele asymmetrische Instrumente, nur bedingt zu empfehlen.

Als zweiter Aktionsparameter bietet sich der Steuersatz der Staatsbürgersteuer an. In der Systematik dieser Steuer würde dies bedeuten, daß der Satz der Konsumsteuer aus konjunkturpolitischen Gründen für einen begrenzten Zeitraum erhöht oder herabgesetzt wird. Streng genommen, müßte unter dem Neutralitätsgesichtspunkt jedoch auch der Satz der Reinvermögenszuwachssteuer für alle in diesem Zeitraum anfallenden Vermögenszuwächse, unabhängig davon, ob sie durch Sparen oder Wertzuwächse entstanden sind, entsprechend variiert werden. Die dann zu Beginn und am Ende des Änderungszeitraums zu erfolgende amtliche Vermögensbewertung sowie die Komplizierung des Berechnungsverfahrens der Reinvermögenszuwachssteuer wirft die gleichen Probleme auf, die unter Abschnitt 3.9 bereits näher diskutiert wurden. Aufgrund des überaus hohen Verwaltungsaufwandes kommt somit aus konjunkturpolitischen Gründen eine Steuersatzvariation als eine Änderung der Marginalsteuersätze der Konsumsteuer und der Reinvermögenszuwachssteuer nicht in Betracht.

Anders verhält es sich allerdings, wenn ausschließlich der Satz der Konsumsteuer konjunkturpolitischen Erfordernissen angepaßt werden soll, der Satz der Reinvermögenszuwachssteuer jedoch konstant gehalten wird. Ob das System der Staatsbürgersteuer mit einem solchen Vorgehen gesprengt würde, soll zunächst dahingestellt bleiben. Auf jeden Fall wird jedoch die Neutralität zwischen Konsum und Sparen für den Zeitraum verletzt, in dem die beiden Steuersätze divergieren.

Dies kann jedoch bei Störungen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts durchaus erwünscht sein. Überhitzungsphasen sind gekennzeichnet durch eine über-

schäumende Nachfrage, und es erscheint durchaus gerechtfertigt, diese Nachfrage auch auf Kosten der Steuerneutralität vorübergehend zu dämpfen. Dazu kann eine Erhöhung des Konsumsteuersatzes dienen, die allerdings von vornherein als vorübergehende Maßnahme gekennzeichnet werden muß. Ein rational handelnder Steuerzahler wird verschiebbare Konsumausgaben möglichst erst nach dem Zeitpunkt der Wiederherabsetzung des Steuersatzes tätigen. Dies gilt jedoch nur, wenn und solange die prozentuale Steuererhöhung über der Inflationsrate oder genauer über der um den Haben-Zinssatz verminderten Inflationsrate liegt. Anderenfalls wird auch ein rational handelnder Steuerpflichtiger trotz erhöhter Konsumsteuer seine Konsumausgaben zeitlich vorziehen, um der Inflation zu entgehen.

Im Fall der Rezession wäre der umgekehrte Weg zu gehen. Der Satz der Konsumsteuer müßte kurzfristig unter dem langfristig fixierten Satz und unter dem Satz der Reinvermögenszuwachssteuer liegen. Jetzt würde es sich für jeden Bürger lohnen, Konsumausgaben zeitlich in der Periode des niedrigen Konsumsteuersatzes vorzunehmen. Der in Rezessionsphasen aus Vorsorgegründen möglicherweise erhöhte Sparwille dürfte mehr als kompensiert werden, so daß eine Erhöhung der Konsumquote in diesem Fall zu erwarten wäre, im Einzelfall dürfte sogar eine über eins hinausgehende Konsumquote erreicht werden, da sich selbst ein Rückgriff auf Ersparnisse oder eine Kreditaufnahme anbieten. Späterer Konsum oder das weitere Halten von Vermögen führt zu einer erhöhten Steuerlast, da beides der Konsumsteuer oder der Reinvermögenszuwachssteuer mit dem gleichen höheren Satz unterliegen würde.

Vergleicht man den Stabilisierungseffekt einer Variation des Satzes der laufenden Staatsbürgersteuer mit dem einer Variation der Einkommensteuer gemäß

dem Stabilitätsgesetz, dann fällt auf, daß die letztere auch die Ersparnisse trifft. Dagegen wird von einer Änderung des Satzes der laufenden Staatsbürgersteuer ausschließlich der Konsum betroffen. Da es in Boomzeiten auf eine Drosselung der wirksamen Nachfrage und in Rezessionszeiten auf ihre Anregung ankommt, kann von einer Änderung des Satzes der laufenden Staatsbürgersteuer ceteris paribus ein stärkerer Stabilisierungseffekt erwartet werden als von einer Änderung der Einkommensteuerschuld. Zwar kann auch eine Reduktion (Erhöhung) der Ersparnisse über ihren Einfluß auf die Investitionsfinanzierung nachfragewirksam werden; aber in Boomzeiten sind die Investoren geneigt, auf andere Finanzierungsmittel als die Ersparnisse auszuweichen, und in Rezessionszeiten ist zu befürchten, daß die steuerpolitisch bedingte Erhöhung der Ersparnisse nicht in Investitionen fließt.

In diesem Zusammenhang drängt sich die Frage auf, ob, da die laufende Staatsbürgersteuer in ihren wesentlichen Wirkungen mit der Mehrwertsteuer vom "consumption - type" zu vergleichen ist, ob der Staat sich bei seiner Konjunkturpolitik statt der Einkommensteuer dieser Mehrwertsteuer bedienen sollte. Aber auch hier sind der Staatsbürgersteuer deutliche Vorzüge zu bescheinigen. Eine entsprechende Wirkung könnte von der Mehrwertsteuer nur erreicht werden, wenn Änderungen des Steuersatzes sich exakt in den Verbrauchsgüterpreisen niederschlagen. Es besteht jedoch z.B. im Boom die Gefahr, daß eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes von den Anbietern zu einer Preiserhöhung genutzt wird, die über das Maß der Steuererhöhung hinausginge. Außerdem müßte befürchtet werden, daß die Abgabepreise nach Zurücknahme der Steuererhöhung nicht wieder in gleichem Umfang gesenkt würden.

Etwas positiver kann das unternehmerische Verhalten - im obigen Sinne - in der entgegengesetzten Konjunkturphase beurteilt werden. Wenn die Preise in der Rezession nach einer Steuerermäßigung nicht im vollen Umfang dieser Ermäßigung herabgesetzt werden, kann trotzdem ein merklicher Effekt in Richtung Konsumerhöhung erwartet werden. Der übrige Teil der Steuerminderung führt zu einer günstigeren Ertragslage der Unternehmen und kann so nach Abstoppen des wirtschaftlichen Abschwungs über eine Anregung von Investitionen den Wiederaufschwung beschleunigen. Auch hier muß jedoch die Wiedererhöhung des Steuersatzes auf die alte Höhe von vornherein feststehen, um ein Vorziehen von Konsumausgaben anzureizen. Und es besteht bei Wiederanhebung der Steuer die Gefahr eines Inflationsstoßes, wenn nun die Steuererhöhung voll auf die Verbraucher überwälzt wird, so daß die Preise auf ein Niveau ansteigen, das deutlich über dem vor der Steuersenkung erreichten liegt.

In bezug auf die aktive Flexibilität als Mittel staatlicher Konjunkturbeeinflussung ist die Staatsbürgersteuer den anderen erwähnten Steuern eher überlegen. Allerdings wird in den Zeiträumen der Nutzung dieses Instruments der Grundsatz der Neutralität der Besteuerung in bezug auf die Einkommensverwendung verletzt. Dies kann wegen der besonderen Bedeutung konjunktureller Stabilität für alle Bürger in Kauf genommen werden.

Es muß jedoch darauf hingewiesen werden, daß eine Konjunktursteuerung über den Konsumsteuersatz im Verteilungsbereich ungünstige Wirkungen zeigen kann. Diese Wirkungen werden vor allem deutlich bei Erhöhungen des Konsumsteuersatzes zur Bekämpfung eines Booms. Die Hauptwirkung dieser Maßnahme besteht in

der Möglichkeit, die Verwendung des disponiblen - also über den zur Erfüllung der Grundbedürfnisse hinausgehenden - Teils des Einkommens zu beeinflussen. Nur über eine Änderung in der Verwendung des disponiblen Teils können steuerliche Vorteile erreicht werden. Dieser disponible Teil ist jedoch für Bezieher hoher Einkommen sehr viel größer als für Bezieher niedriger Einkommen, so daß auch der steuerliche Vorteil überproportional größer ist. Bezieher sehr niedriger Einkommen, die nahezu ihr gesamtes Einkommen zur Befriedigung ihrer Grundbedürfnisse aufwenden müssen, können nur einen sehr geringen Teil ihres Konsums in die Zukunft verschieben und somit dem erhöhten Konsumsteuersatz ausweichen. Bezieher hoher Einkommen können dagegen einen sehr viel höheren Teil ihres Konsums zeitlich verlagern, und somit in den Genuß des wieder gesenkten Steuersatzes kommen.

Bei der Rezessionsbekämpfung sind die unerwünschten Wirkungen der Steuersatzvariation weniger gravierend. Die in dieser Situation erforderliche Herabsetzung des Konsumsteuersatzes vermindert die Regressionswirkung der Konsumsteuer. Dieser Effekt ist verteilungspolitisch erwünscht und wird auch dadurch nicht beeinträchtigt, daß Bezieher hoher Einkommen die Möglichkeit zu einer größeren absoluten Steuerersparnis haben als Bezieher niedriger Einkommen.

4.4 ZUSAMMENFASSUNG

Unter dem Gesichtspunkt der Konjunktur- und Wachstums- politik sind der Staatsbürgersteuer im Vergleich zur Einkommensteuer in ihren herkömmlichen Ausgestaltungen einige Vorzüge zuzuschreiben. Während der durch die Freistellung der gesparten Einkommensteile von der laufenden Besteuerung hervorgerufene Liquiditätseffekt aufgrund der Inanspruchnahme des Kapitalmarkts durch die Öffentliche Hand zur Vorfinanzierung erst am Lebensende der Besteuerten anfallender Steuern sich kaum bemerkbar machen dürfte, ergibt sich aus der zeitlichen Freistellung der Ersparnisse von der Einkommensbesteuerung eine größere Attraktivität des Sparens. Es ist somit zu erwarten, daß diese größere Attraktivität des Sparens zu einer Erhöhung des Sparvolumens führt und damit den Spielraum inflationsfreien Wachstums erhöht.

Geringe Vorteile sind der Staatsbürgersteuer auch ein- zuräumen, wenn ihre Wirkung auf die Bereitschaft zur Arbeitsaufnahme von Nichterwerbstätigen mit der Wirkung des Einkommensteuer- Transfer - Systems betrachtet wird. Dieser Vorteil resultiert vor allem daraus, daß jedem Neuerwerbstätigen die bisher geleisteten Transfers nicht im gleichen Umfang gekürzt werden, in dem er nun eigene Erwerbseinkünfte erhält. Dagegen weist das Einkommen- steuer - Transfer - System einen Grenzbelastungssatz von bis zu eins auf.

Über die Wirkung der Einführung der Staatsbürgersteuer auf die Bereitschaft zur Erhöhung des Arbeitsangebots der bereits Erwerbstätigen kann keine sichere Aussage gemacht werden. Während der rel. geringe Grenzsteuersatz bei Beziehern hoher Einkommen und bei Einbeziehung des Transfersystems auch bei Beziehern niedriger Einkommen ein erhöhtes Arbeitsangebot erwarten läßt, ist durch die

Erhöhung des verfügbaren Einkommens über alle Einkommensbereiche ein genau gegenteiliger Effekt zu erwarten. Nennenswerte Effekte sind per Saldo also nach Einführung der Staatsbürgersteuer für das Arbeitsangebot nicht zu erwarten. Dies gilt umso mehr, als die Variabilität des Arbeitsangebots ohnehin begrenzt ist.

Wie oben erläutert, ist eine eindeutige Aussage über die automatische Stabilisierungswirkung der Staatsbürgersteuer im Vergleich zu der der Einkommensteuer nicht zu treffen, obwohl insbesondere bei starker Tarifprogression der Einkommensteuer mit einer größeren Bif der Einkommensteuer zu rechnen ist.

Was die Möglichkeit einer aktiven Stabilisierungspolitik mit Hilfe der Staatsbürgersteuer betrifft, so eignet sich das Bürgergeld als Aktionsparameter nur zur Bekämpfung einer rezessiven Tendenz im Konjunkturverlauf. Es ist somit nur einseitig einsetzbar, da eine in Boomphasen notwendige Kürzung die Funktion des Bürgergeldes zur Sicherung des Existenzminimums gefährden und ein ergänzendes Transfersystem erforderlich machen würde, das diese Aufgabe übernehmen müßte.

Ein stabilitätspolitischer isolierter Einsatz einer Änderung des Satzes der laufenden Staatsbürgersteuer kann unter "equity" - Gesichtspunkten nicht befriedigen. Eine - systematisch eigentlich erforderliche - gleichzeitige Änderung des Satzes der Konsumsteuer und der Reinvermögenszuwachssteuer würde jedoch einen nicht zu bewältigenden Verwaltungsaufwand erfordern. Eine isolierte Änderung des Konsumsteuersatzes bei Konstanz des Satzes der Reinvermögenszuwachssteuer beeinträchtigt zwar auch die Neutralität in bezug auf die Einkommensverwendung, die zeitlich begrenzte steuerpolitische Entlastung oder zusätzliche Belastung

des Konsums bewirkt aber einen relativ großen Stabilisierungseffekt.

Dieser Effekt ist ceteris paribus größer einzuschätzen als bei einer Änderung der Einkommensteuerschuld gemäß dem Stabilitätsgesetz. Allerdings ist er in Boomzeiten mit einem vergleichsweise ungünstigen Verteilungseffekt verbunden.

Fußnoten zu Abschnitt 4:

- ¹F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 317.
- ²Vgl. W. Wittmann, Zur Frage der wachstumspolitischen Effizienz eines rationalen Steuersystems, in: Finanzarchiv, hrsg. von F. Neumark, N.F., Bd. 24, (1965), S. 56.
- ³H. Haller, Die Steuern, a.a.O., S. 277.
- ⁴Vgl. H. Timm, Finanzwissenschaft, Scriptum zur Vorlesung, Dritter Teil, 2. verbesserte Auflage, Münster 1975, S. 106 ff.
- ⁵Vgl. J. A. Pechman und P.M. Timpane, Work Incentives and Income Guarantees: The New Jersey Negative Income Tax Experiment, Washington 1975. Vgl. auch A. Rees, The labor-supply results of the experiment: a summary, in: The New Jersey Income-Maintenance Experiment, Volume II, Labor-supply responses, ed. by H. W. Watts and A. Rees, New York, San Francisco, London 1976, S. 4-32.
- ⁶Vgl. H. Timm, a.a.O., Zweiter Teil, S. 176 ff.
- ⁷J. Starbatty, Erfolgskontrolle der Globalsteuerung, Konjunkturpolitik unter dem Einfluß der politischen Willensbildung. Schriften zur Wirtschaftspolitik des Instituts für Wirtschaftspolitik an der Universität zu Köln, hrsg. von A. Müller-Armack u. a., Bd. 8, Frankfurt 1976, S. 88.
- ⁸Vgl. H. Timm, Finanzwissenschaft, a.a.O., S. 176 ff und G. Thor, Die Wirkungen der BUILT -IN-FLEXIBILITY des Steuersystems im Rahmen automatischer Stabilisierungspolitik auf den Verlauf der Wachstumszyklen, Diss. Münster 1973, S. 7 ff.
- ⁹Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 60 ff.

5. DIE PRAKTIKABILITÄT DER STAATSBÜRGERSTEUER

Zu einem der wesentlichsten Beurteilungskriterien für eine neue Steuer muß die Frage gerechnet werden, mit welchem Aufwand diese Steuer erhebbar ist. Bei Neumark findet sich diese Frage in den Grundsätzen der Praktikabilität steuerlicher Maßnahmen und der Wohlfeilheit der Besteuerung sowie dem Grundsatz der Bequemlichkeit der Besteuerung berücksichtigt¹. Gemäß diesen Grundsätzen sollen die steuerlichen Bestimmungen so ausgestaltet sein, daß sie den intellektuellen Fähigkeiten der Besteuernten wie auch der Beamten der Erhebungsbehörde entsprechen, daß weder den Steuerpflichtigen noch den Behörden oder den Firmen, die die im Quellenabzugsverfahren einbehaltenen Steuern an die Finanzverwaltung abführen, ein allzu hoher Aufwand aufgebürdet wird, und daß unter Beachtung aller höherrangigen Vorschriften der für den Besteuernten bequemsten Weg der Heranziehung zur Steuer gewählt wird.

Die Autoren der "Staatsbürgersteuer" behaupten, daß ihr Besteuerungsmodell diesen Anforderungen gerecht werden kann und daß es auch in dieser Hinsicht der traditionellen Einkommensteuer deutlich überlegen ist. Die Staatsbürgersteuer ist ihrer Meinung nach "ein System von verblüffender Einfachheit bei größerer Gerechtigkeit und geringeren volkswirtschaftlichen Kosten"².

Das Erhebungsverfahren der Staatsbürgersteuer ist gekennzeichnet durch

- ein Quellenabzugsverfahren bei der Einkommensentstehung mit der Möglichkeit eines Ermäßigungsantrags unter Berücksichtigung der geplanten Vermögensbildung.

- eine Veranlagung am Jahresende unter Einrechnung der tatsächlichen Vermögensbildung (Selbstveranlagung),
- eine Veranlagung zur Reinvermögenszuwachssteuer am Lebensende mit Besteuerung des gesamten - zu Marktpreisen bewerteten - Vermögens und
- ein Antragsverfahren für das Bürgergeld unter Einbeziehung aller die Höhe des Bürgergeldes möglicherweise beeinflussenden Größen.

Einen wesentlichen Beitrag zur Vereinfachung des Steuer- und Subventionssystems stellt nach Meinung der Autoren die Integration aller persönlichen Subventionen in das eine Instrument Bürgergeld sowie der Wegfall einer gesonderten Sparförderung und anderer Prämien dar. Dieser Feststellung ist zuzustimmen, wenngleich der Vereinfachungseffekt von den Autoren wohl überschätzt wird. Er beschränkt sich im wesentlichen auf die Vermeidung der Mehrfacherhebung gleicher Daten, soweit sie bisher zur Berechnung der unterschiedlichen Transfers durch die jeweiligen Bearbeitungsämter erfolgte. Aus sozialpolitischen Gründen ist eine Differenzierung des Bürgergeldes in Abhängigkeit von der individuellen Leistungsfähigkeit der Empfänger nicht zu umgehen. Die sich heute bei der Ermittlung des Transferanspruches ergebenden Probleme werden somit nicht vermieden, sondern ggf. nur geringfügig vermindert auf die Berechnung des Bürgergeldes übertragen.

Zusätzliche Probleme treten bei der Berechnung der Steuerschuld auf. Das vorgesehene Quellenabzugsverfahren bedingt ein Steuerermäßigungsverfahren, durch das die geplante Vermögensbildung in die Berechnung der einzelnen Steuerzahlungen einbezogen wird.

Wohl nur in den seltensten Fällen wird die geplante Vermögensbildung dann auch mit der tatsächlich realisierten Vermögensbildung übereinstimmen. In den anderen Fällen werden Steuernachzahlungen oder - rückerstattungen fällig. Dazu muß aus dem Gesamteinkommen durch Subtraktion der Vermögensbildung und der bereits gezahlten Staatsbürgersteuer - ohne Berücksichtigung des Bürgergeldes - der Netto-Konsum des Steuerpflichtigen ermittelt werden. Die Steuerschuld beträgt dann genau $\frac{2}{3}$ dieses echten Konsums und muß durch Nach- oder Rückzahlungen auf die Vorauszahlungen ausgeglichen werden.

Anders ausgedrückt bedeutet dies, daß eine Steuerrück-erstattung in Höhe von $\frac{2}{3}$ des Differensbetrages fällig wird, wenn die realisierte Vermögensbildung die prognostizierte übersteigt, und daß eine Nachentrichtung in gleicher Höhe zu erfolgen hat, wenn die Vermögensbildung hinter den Erwartungen zurückbleibt.

In diesem Zusammenhang muß auch darauf hingewiesen werden, daß die Autoren der "Staatsbürgersteuer" eine nähere Abgrenzung von Konsum und Ersparnis nicht vornehmen. Diese Abgrenzung ist jedoch z. B. im Bereich der langlebigen Wirtschaftsgüter problematisch. Die Autoren dürften davon ausgegangen sein, daß dieser Frage keine große Bedeutung zuzumessen ist, da sich ihrer Meinung nach unabhängig von der Zuordnung zum Konsum oder nur Vermögensbildung gleiche Steuerbarwerte ergeben. Dennoch ist aus Gründen der Steuerklarheit eine strikte Trennung zwischen Konsum und Vermögensbildung vorzusehen, wobei die Kontrolle der Einhaltung dieser Vorschriften ebenfalls einen erheblichen Verwaltungsaufwand darstellen dürfte. Wird der Erwerb langfristiger Wirtschaftsgüter z. B. der Vermögensbildung zugerechnet, ergeben sich erhebliche Probleme für den Fall, daß diese Vermögensgegenstände Wertminde-

rungen aufweisen. Treten diese Wertverluste als Folge von Preisstrukturverschiebungen auf, würden sie - als Gegenstück der nicht realisierten Wertzuwächse - die steuerpflichtigen Vermögenszuwächse entsprechend mindern. Treten die Wertverluste jedoch infolge von Nutzung auf, haben sie also praktisch den Charakter von Abschreibungen, müßten diese Wertminderungen in voller Höhe dem Konsum der jeweiligen Periode zugerechnet werden und entsprechend der Konsumsteuer unterliegen. In diesem Falle würde die Nutzung langlebiger Wirtschaftsgüter steuerlich erfaßt.

Ein sehr wesentlicher Punkt bei der Beurteilung der Staatsbürgersteuer hinsichtlich ihrer Praktikabilität ist die Selbstveranlagung der Steuerpflichtigen bei der jährlichen Feststellung des Vermögenszuwachses und des Konsums. Eine periodische amtliche Schätzung scheidet wegen des hohen Aufwandes dieser Maßnahme aus. Ob jedoch die Selbstveranlagung als Instrument der Wertzuwachsschätzung ausreicht, bleibt zweifelhaft. Im Falle der Einkommensermittlung über die Erstellung einer Bilanz ergeben sich keine Schwierigkeiten. Bei Einkommensermittlung über den Einzahlungsüberschuß sind jedoch Manipulationsmöglichkeiten gegeben. Bei der ganz überwiegenden Zahl der privaten Haushalte dürfte jedoch nur diese Form der Einkommensermittlung in Betracht kommen. Es kann zwar mit den oben erwähnten Einschränkungen³ davon ausgegangen werden, daß sich ein rational handelnder Steuerzahler aus der falschen Angabe seines jährlichen Vermögenszuwachses keinen dauerhaften finanziellen Vorteil erhoffen kann, für den Staat sind jedoch auch die Auswirkungen eines nicht rationalen Handelns seiner Bürger von Relevanz. Hinzu kommt, daß auch die Autoren der "Staatsbürgersteuer" zugeben, daß eine Über-

bewertung des Vermögenszugangs zu einem Zinsvorteil für den so handelnden Steuerzahler führt. Sie schlagen deshalb die Anwendung der handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften vor⁴. Abgesehen davon, daß eine solche Regelung von allen Steuerpflichtigen die genaue Kenntnis dieser Vorschriften verlangen würde, was allein schon eine wesentliche Komplizierung des Steuerrechts bedeuten würde, wird auch eine Kontrolle der Einhaltung dieser Vorschriften notwendig. Es dürfte auch nicht genügen, die Einhaltung dieser Vorschriften in sporadischen Stichproben zu überprüfen, da die Steuerpflichtigen nur bei einer ausreichend großen Wahrscheinlichkeit der Überprüfung und Bestrafung ihre Steuererklärung den Vorschriften entsprechend abgeben würden.

Nicht nur der Zinsgewinn, sondern schon der psychologisch ausgesprochen wichtige Effekt der kurzfristigen Vermeidung einer Steuerzahlung dürften viele Steuerpflichtige zu einer zu hohen Einschätzung ihres Vermögenszuwachses veranlassen. Für den Staat ergibt sich in jedem Fall ein Zinsverlust, da er die noch nicht erhaltenen Steuern über Kredite vorfinanzieren muß. Da außerdem nicht zu erwarten ist, daß von der Möglichkeit, auf diese Weise Steuerzahlungen in die Zukunft zu verlagern, in jedem Jahr im gleichen Umfang Gebrauch gemacht wird, wird die staatliche Finanzplanung durch diese weitere Unsicherheit zusätzlich erschwert. Und im Extremfall kann die Möglichkeit einer Verschiebung der Steuerschuld in die Zukunft sogar zu endgültigen Steuerausfällen führen, wenn der echte Vermögensbestand des Steuerpflichtigen an dessen Lebensende nicht mehr zur Zahlung der Steuerschuld auf den fingierten Vermögensbestand ausreicht.

Nicht erwähnt haben die Autoren der "Staatsbürgersteuer", daß eine Vermögensbestandsliste von allen Steuerpflichtigen zu führen ist. Diese Liste, die bisher nur von

bilanzierenden Steuerpflichtigen anzulegen war, wäre für die richtige Berechnung der laufenden Konsumsteuer wie auch der Reinvermögenszuwachssteuer erforderlich. Die Liste müßte jeden Erwerb oder Veräußerung eines Vermögensgegenstandes mit dem jeweiligen Erwerbs- und Verkaufspreis während der gesamten Zeit der Steuerpflicht enthalten. Für jedes Jahr müßten Abschlüsse mit einer Saldierung der Käufe und Verläufe unter Einbeziehung der Geldbestände zu Beginn und am Ende des Jahres erfolgen.

Nur mit Hilfe derartiger Listen ist eine einigermaßen zuverlässige Erfassung der Wertzuwächse an vorhandenen Vermögensteilen, die definitionsmäßig dem steuerpflichtigen Einkommen zugerechnet werden, zu gewährleisten. Für die Berechnung der jährlichen Konsumsteuer muß die Jahresersparnisbildung über die Bewertung der neu erworbenen Vermögensgegenstände zum Anschaffungspreis ermittelt werden, während die veräußerten Gegenstände mit dem Verkaufspreis in die Rechnung eingehen. Die ist u. a. auch deshalb geboten, um die Veräußerung von erst in der gleichen Periode erworbenen Vermögensgegenstände steuerlich richtig behandeln zu können.

Es bietet sich an, in den Vermögensbestandslisten die Vermögensteile mit ihrem Anschaffungswert zu verzeichnen. Erst bei Veräußerung bzw. bei der Vermögensbewertung beim Tode sind diese Werte durch Marktpreise zu ersetzen. Dies wäre das einfachste Verfahren einer Trennung der durch Preissteigerungen verursachten Wertzuwächse von den durch Zuerwerb verursachten. Sollen die laufenden Vermögenswertsteigerungen in den jährlich abzuschließenden Vermögensbestandslisten berücksichtigt werden, müßten diese Wertzuwächse für jeden einzelnen Vermögensgegenstand ermittelt werden,

und es müßte erläutert werden, ob dieser Wertzuwachs nur durch Preissteigerungen oder auch durch Hinzukauf oder andere wertsteigernde Maßnahmen ausgelöst wurde. Preissteigerungsbedingte Wertzuwächse von nicht veräußerten Vermögensgegenständen sind für die laufende Besteuerung irrelevant. Wertzuwächse infolge wertsteigernder Maßnahmen vermindern die in der jeweiligen Periode bestehende Steuerschuld um die auf die Kosten dieser Maßnahmen entfallenden Steuerbeträge. Auch hier muß wieder ein erheblicher Arbeitsaufwand für den Steuerpflichtigen und Kontrollaufwand für die steuererhebenden Behörden erwartet werden.

Außerdem muß bei jeder amtlichen Vermögensbewertung auch die Vollständigkeit der Eintragungen überprüft werden, da sonst die Möglichkeit der Steuerhinterziehung als sehr groß anzusehen ist. Wird der tatsächliche Vermögensbestand, der am Lebensende Besteuerungsgrundlage ist, nicht mit dem buchmäßigen verglichen, können Vermögensgegenstände, deren Erwerb als Ersparnisbildung zu einer Nichterfassung durch die Konsumsteuer führte, veräußert werden, ohne daß die dann fällige Konsumsteuer gezahlt wurde. Beim Vergleich des buchmäßigen mit dem realen Vermögensbestand fällt eine derartige Veräußerung auf, so daß eine Nachversteuerung erfolgen kann.

Zusätzlich muß bei allen - besonders aber bei unentgeltlichen - Übertragungen von Vermögensteilen eine Gegenkontrolle erfolgen, ob die ausgebuchten - und als Konsum versteuerten - Gegenstände vom Empfänger in die Vermögenslisten übernommen wurden. Obwohl ein steuerlicher Vorteil erst bei Veräußerung oder beim Tode des Empfängers auftritt, dürfte der Anreiz zu einer solchen Manipulation erheblich sein.

Aus den vorstehenden Bemerkungen wird deutlich, daß die Autoren den Vereinfachungseffekt ihres Besteuerungsmodells wohl deutlich überschätzt haben. Zwar wird eine Reihe von Problemen in der praktischen Durchführung der traditionellen Einkommensteuer durch die Staatsbürgersteuer vermieden (Periodisierung, Sparförderung, Behandlung der Vorsorgeaufwendungen u. ä.), aber dieses Steuermodell weist selbst auch noch eine Reihe originärer Durchführungsprobleme auf, die zu einem großen Teil auf der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Konsum- und Ersparnisbildung beruhen und die die Vereinfachungseffekte erheblich reduzieren können.

Nahezu unüberwindliche Probleme würde ein Wechsel vom System der Einkommensteuer zur Staatsbürgersteuer mit sich bringen. Aufgrund der großen Unterschiede zwischen diesen Systemen wäre ein gleitender Übergang zwischen ihnen kaum möglich. Der Übergang müßte abrupt zu einem bestimmten Stichtag erfolgen. Zu diesem Stichtag müßten dann auch sämtliche bis dahin angesammelten Vermögen einer amtlichen Bewertung zugeführt werden. Eine Selbstveranlagung kommt bei einem Systemwechsel nicht in Betracht, da die Steuerhinterziehungsmöglichkeiten viel zu groß wären. Einer Veranlagung aller Steuerpflichtigen zu einem Stichtag wäre die Finanzverwaltung jedoch auf keinen Fall gewachsen. Hinzu kämen nach einem Systemwechsel zeitlich begrenzt erhebliche Steuerausfälle, da nach Einführung der Staatsbürgersteuer nur noch die konsumierten Einkommensteile der laufenden Besteuerung unterliegen würden. Aus der Reinvermögenszuwachssteuer wären nach Einführung der Staatsbürgersteuer für eine Reihe von Jahren keine großen Einnahmen zu erwarten, da ihr nur die nach dem Systemwechsel eingetretenen Vermögenszuwächse unterliegen. Der Staat müßte seine Ausgaben auf dem Kreditmarkt vorfinanzieren. Dadurch

würde eine erhebliche Staatsverschuldung ausgelöst, und der Staat hätte eine erhebliche Zinslast zu tragen.

Die Skepsis gegenüber der Staatsbürgersteuer unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität stützt sich aber hauptsächlich auf den außerordentlich hohen Aufwand, der durch Steuersatzänderungen hervorgerufen wird. Eine Zentralsteuer, wie es die Staatsbürgersteuer im deutschen Steuersystem zweifelsohne wäre, muß durch Steuersatzvariationen den Erfordernissen des Steueraufkommens anzupassen sein, ohne daß der Besteuerte oder die Finanzverwaltung vor unüberwindliche Schwierigkeiten gestellt wird. Diesem Erfordernis wird die Staatsbürgersteuer in ihrer derzeitigen Konzeption nicht gerecht.

Fußnoten zu Abschnitt 5:

¹Vgl. F, Neumark, Grundsätze..., a.a.O., S. 357 ff.

²Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 29.

³Vgl. Gliederungspunkt 3.4 dieser Arbeit.

⁴Vgl. Staatsbürgersteuer, a.a.O., S. 33.

6. ZUSAMMENFASSENDE BEWERTUNG DER STAATSBÜRGERSTEUER UND GEDANKEN ZU EINER NEUEN KONZEPTION DER EINKOMMENSBESTEuerung

Der Staatsbürgersteuer gebührt der Ruf, im Rahmen der Diskussion um die Reform der Einkommensbesteuerung in den letzten 10 Jahren der einzige Vorschlag zu sein, der sowohl ein in sich geschlossenes Reformmodell darstellt als auch wesentliche - zumindest in dieser Zusammenstellung - neue Elemente enthält. In dieser Umfassendheit ist das Modell allenfalls zu vergleichen mit den im Jahre 1966 vorgelegten Vorschlägen der Royal Commission on Taxation. Der Wert eines solchen Versuchs einer völligen Neukonzeption der Einkommensbesteuerung kann dabei nicht hoch genug eingeschätzt werden. Daß dieses Modell in der wissenschaftlichen und politischen Diskussion keine größere Bedeutung gefunden hat, dürfte vor allem auf drei Gründen beruhen.

- Wesentliche Elemente der Staatsbürgersteuer sind seit langem bekannt und wurden auch entsprechend diskutiert, so daß eine Bewertung der Konzeption der Staatsbürgersteuer darunter gelitten hat.
- Das diskutierte Steuerreformmodell entfernt sich so weit von der heutigen Einkommensbesteuerung, daß kaum anzunehmen ist, daß ein derartiges Modell in absehbarer Zeit politisch realisierbar ist.
- Die konzeptionellen Schwächen könnten von einigen Autoren als derart gravierend angesehen worden sein, daß sie das Modell einer umfassenden Diskussion nicht für würdig halten.

Zu den konzeptionellen Schwächen der Staatsbürgersteuer ist die durch die Beschränkung auf die indirekte Progression in der Tarifgestaltung wahrscheinlich verursachte geringe Verteilungswirkung dieser Steuer zu rechnen ; ebenso ist die beschränkte aktive Flexibilität der Steuer in diesem Zusammenhang zu nennen. Außerdem vermögen die Gründe der Initiatoren für die zeitlich getrennte steuerliche Erfassung der konsumierten und der gesparten Einkommensteile nicht zu überzeugen.

Andererseits weist die Staatsbürgersteuer gegenüber der heutigen Einkommensteuer eine Reihe von Vorzügen auf. Ihre umfassende Einkommensdefinition könnte durchaus in der Lage sein, die nicht voll stringente Definition des Einkommens unserer derzeitigen Einkommensteuer abzulösen. Das Bürgergeld als Ersatz für den Grundfreibetrag in der Einkommensteuer und für eine Reihe von Sozialtransfers könnte eine steuersystematisch sinnvolle und dem Anspruch eines sozialen Rechtsstaates gerecht werdende Lösung darstellen. Ob für eine Einführung der Staatsbürgersteuer auch die von den Autoren behauptete Vereinfachung der Steuerverwaltung spricht, muß jedoch bezweifelt werden. Ferner ist die Fähigkeit der Staatsbürgersteuer, inflationsbedingte Verzerrungen zu vermeiden, ein Vorzug. Außerdem dürfte die Staatsbürgersteuer für die politischen Instanzen ein wirksames und leicht zu handhabendes Instrument der Stabilisierungspolitik darstellen.

Insgesamt bietet die Staatsbürgersteuer also eine Reihe positiv zu bewertender Ansätze, sie kann in ihrem Gesamtkonzept jedoch nicht befriedigen. Sie muß deshalb als geschlossenes Steuerreformkonzept abgelehnt werden. Diese Ablehnung ist im wesentlichen in der

zeitlich späteren Erfassung der gesparten Einkommens-
teile sowie in der fehlenden direkten Progression des
Steuertarifs zu suchen. Jedoch regt das Konzept der
Staatsbürgersteuer dazu an, die im Grundsatz positiv
beurteilten Bestandteile der Staatsbürgersteuer sowie
anderer Besteuerungsvorschläge zu einem neuen Modell
der Einkommensbesteuerung zusammenzufassen. Dazu
sollen an dieser Stelle nur einige kurze Anregungen
gegeben werden.

Ein wesentlicher Bestandteil eines solchen Besteue-
rungsvorschlages müßte die Realisierung der "comprehen-
sive tax base" darstellen. Unabhängig davon, ob das
Einkommen über die Entstehungsseite oder über die
Verwendungsseite definiert wird, müßte gewährleistet
sein, daß alle die persönliche Leistungsfähigkeit
des Steuerpflichtigen beeinflussenden Größen steuer-
lich Berücksichtigung finden. Dazu zählt, daß sowohl
Erbschaften, Geschenke, Spielgewinne wie auch Vermö-
genswertzuwächse steuerlich wie die laufenden Einkünfte
zu behandeln sind.

Dies gilt auch für die nichtrealisierten Wertzuwächse.
Allerdings würde dies eine Reihe praktischer und
theoretischer Probleme für die Durchführung mit sich
bringen. Obwohl der "locking in-effect" nicht ver-
nachlässigt werden soll, wäre es denkbar, die nicht-
realisierten Wertzuwächse erst beim Tode des Steuer-
pflichtigen zu erfassen. Zwar müßte bei einer solchen
Regelung das Führen von Vermögensbestandskonten unter
Zugrundelegung des Erwerbspreises des jeweiligen Ver-
mögensgegenstandes obligatorisch sein, aber die wesent-
lichsten Probleme einer laufenden Besteuerung nicht-
realisierter Wertzuwächse würden umgangen. Steuer-
lich erfaßt werden dürfte nur der Wertzuwachs, der

den rein inflationsbedingten Wertzuwachs übersteigt.

Der Steuertarif sollte mit einem negativen Ast ausgestattet sein. Eine "negative income tax" vom Typ der Sozialdividende (Bürgergeld) könnte die traditionellen Sozialtransfers ersetzen. Dafür müßte gewährleistet sein, daß die Transferzahlung mindestens die Höhe des Existenzminimums erreicht. Darüber hinaus müßte sie eine ausreichende Differenzierungsmöglichkeit zur Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen enthalten.

Der Steuertarif sollte über eine direkte Progression verfügen. Wegen der "negative income tax" müßte auf einen Grundfreibetrag verzichtet werden, und die Besteuerung könnte mit einem Marginalsteuersatz beginnen, der über dem Marginalsteuersatz in der unteren Proportionalzone der heutigen Einkommensteuer liegt. Dieser Marginalsteuersatz müßte mit dem Einkommen ansteigen und, um vergleichbare Verteilungswirkungen wie die Einkommensteuer zu erzielen, den maximalen Grenzsteuersatz der heutigen Einkommensteuer mindestens erreichen.

Wie bei jedem direkt progressiven Steuertarif werden auch hier die Probleme der Einkommensperiodisierung wieder auftreten. Bei im Zeitablauf stark schwankenden Einkommen bietet sich das von der Royal Commission on Taxation propagierte "averaging" oder eine vergleichbare Glättungsmethode an. Durch sie werden die Einkünfte den Steuerperioden zugeordnet, denen sie ökonomisch zuzurechnen sind, oder sie werden gleichmäßig auf die Steuerperioden der ökonomischen Planungsperiode verteilt. Auf diese Weise wird eine Höherbesteuerung kurzfristig schwankender Einkommen vermieden, grundsätzlich jedoch an der Periodenbe-

steuerung festgehalten.

Die Ausstattung mit einem negativen Ast ermöglicht es, den unteren Proportionalbereich der Einkommensbesteuerung bis in relativ hohe Einkommensbereiche hinein auszudehnen und erst bei sehr hohen Einkommen die direkte Progression einsetzen zu lassen. Nur in diesen Bereichen würden dann die Probleme der Einkommensperiodisierung auftreten können. Das verwaltschaftsmäßig komplizierte "averaging" könnte so auf eine relativ beschränkte Zahl der Steuerfälle beschränkt werden.

Probleme würde die Besteuerung von Erbschaften und größeren Schenkungen aufwerfen. Beide sind gemäß der Reinvermögenszugangstheorie dem steuerpflichtigen Einkommen zuzurechnen. Eine Erfassung durch eine progressiv ausgestaltete Steuer würde jedoch selbst dann zu einer hohen Steuerlast führen, wenn in einem "averaging"-Verfahren eine Aufteilung auf mehrere Steuerperioden (z. B. 5 Jahre) ermöglicht würde. Es bietet sich an, größere Erbschaften und Schenkungen gleichmäßig den Besteuerungsperioden eines längeren Zeitraumes (10 bis 25 Jahre) zuzurechnen und entsprechend zu versteuern oder, wenn ein kürzerer Zeitraum gewählt wird, den sich unter Einschluß des auf die entsprechende Steuerperiode entfallenden Teils des Wertes der Erbschaft bzw. der Schenkung sich ergebenden Durchschnittssteuersatz anzuwenden. Eine subjektiv orientierte Erfassung von Erbschaften und Schenkungen wäre gewährleistet, eine unvertretbar hohe Belastung könnte jedoch vermieden werden.

Ein solches Modell der Einkommensbesteuerung würde aufgrund der Einbeziehung der Erbschaften in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer beim Erben

die Erbschaftsteuer überflüssig machen, zumindest soweit sie als Erbanfallsteuer konzipiert ist. Entsprechendes gilt aufgrund der "negative income tax" auch für außerhalb der Sozialdividende liegende Sozialtransfers (z. B. Wohngeld, Sozialhilfe), soweit die Sozialdividende aufgrund ihrer Höhe und Ausgestaltung geeignet ist, diese Transfers zu ersetzen. Die Vermögensteuer dagegen müßte beibehalten werden, da ihre steuertheoretische Begründung weder durch die Staatsbürgersteuer noch durch das kurz gekennzeichnete Steuerreformmodell hinfällig würde. Da dieses Modell auch wieder eine zeitlich gleiche Erfassung der konsumierten und gesparten Einkommensteile vorsieht, könnte auf Spar- oder Vermögensbildungsförderungsmaßnahmen kaum verzichtet werden.

Es sollte in Erwägung gezogen werden, die Konjunktursteuerung stärker auf die Umsatzsteuer zu übertragen, obgleich die Auswirkungen auf die Preisentwicklung und die Überwälzungsvorgänge schwer überschaubar sind. Eine Variation des Umsatzsteuersatzes könnte - wie eine isolierte Variation des Konsumsteuersatzes im System der Staatsbürgersteuer - einen erheblichen Einfluß auf die konsumtive Einkommensverwendung nehmen. Bei geeigneter Disposition über ihr Einkommen können Steuerpflichtige auf konjunkturpolitisch motivierte Variation des Steuersatzes reagieren, ohne daß dadurch das konjunkturpolitische Ziel gefährdet würde. Die bei einer Konjunkturpolitik über die Umsatzbesteuerung sicher zu erwartenden negativen Einwirkungen auf die Verteilung könnten durch eine jeweils entsprechende Variation des Grundbetrages der Sozialdividende verhindert werden, wobei der konjunkturelle Effekt zwar geschwächt, nicht jedoch völlig aufgehoben werden müßte.

Ein auf diesen Anregungen basierendes Steuerreformmodell könnte einige wesentliche Vorteile der Staatsbürgersteuer vorweisen, ohne deren Nachteile gegenüber der traditionellen Einkommensteuer in Kauf nehmen zu müssen. Es hätte den Vorteil einer größeren Flexibilität, und es könnte schrittweise aus dem heute praktizierten Einkommensbesteuerungssystem heraus entwickelt werden. Lediglich die Einführung der "negative income tax" in Form der Sozialdividende würde eine grundlegende Neuerung darstellen. Gerade diese sollte jedoch vorrangig realisiert werden, da die Sozialdividende unbestreitbare Vorteile gegenüber einem mit einem Grundfreibetrag in der Einkommensteuer verbundenen Transfersystem außerhalb der Einkommensteuer aufweist.

LITERATURVERZEICHNIS

BRENNECKE, RALF

KLANBERG, FRANK

Auswirkungen alternativer Vorschläge zur Einkommensbesteuerung in einer inflationären Wirtschaft, in: Finanzarchiv, hrsg. von N. Anel und F. Neumark, N.F. Bd.33 (1974/75).

DEUTSCH, ANTAL

On the Taxation of Life Income, in: Public Finance Quarterly, ed. by I. J. Goffman, Beverly Hills and London 1975.

ENGELS, WOLFRAM

STÜTZEL, WOLFGANG

Teilhabersteuer. Ein Beitrag zur Vermögenspolitik, zur Verbesserung der Kapitalsteuer und zur Vereinfachung des Steuerrechts. 2. überarbeitete Auflage, Frankfurt am Main 1968.

ENGELS, WOLFRAM

MITSCHE, JOACHIM

STARKLOFF, BERND

Staatsbürgersteuer. Vorschlag zur Reform der direkten Steuern und persönlichen Subventionen durch ein integriertes Personalsteuer- und Subventionssystem. Veröffentlichungen des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, Heft 26, Bad Wörishofen 1974.

FRANK, GERNOLD

KLANBERG, FRANK

Verteilungspolitische Auswirkungen des Besteuerungsvorschlags "Staatsbürgersteuer", in: Finanzarchiv, hrsg. von N. Anel und F. Neumark N.F. Bd. 34 (1976).

FRIEDMAN, MILTON

Capitalism and Freedom, Chicago 1962.

FRIEDMAN, MILTON

Kapitalismus und Freiheit, Stuttgart 1971.

GOODE, RICHARD

The Individual Income Tax. Studies of
Government Finance, Washington 1964.

GREEN, CHRISTOPHER

Negative Taxes and the Poverty Problem,
Washington 1967.

HACKMANN, JOHANNES

Interperiodische Durchschnittsbesteuerung
des Einkommens, in: Finanzarchiv, hrsg.
v. N. Andel, und F. Neumark, N.F. Bd. 34
(1975).

HACKMANN, JOHANNES

Die Besteuerung des Lebenseinkommens, un-
veröffentlichte Habilitationsschrift,
o. O. u. J.

HALLER, HEINZ

Die Steuern. Grundlinien eines rationalen
Systems öffentlicher Abgaben, 2. durchge-
sehene und verbesserte Auflage, Tübingen 1971.

KALDOR, NICHOLAS

An Expenditure Tax, 2nd. Ed., London,
Hertford and Harlow 1958.

KLANBERG, FRANK s. a. BRENNECKE, RALF.

KLANBERG, FRANK s. a. FRANK, GERNOLD.

KNIEF, PETER

Steuerfreibeträge als Instrument der Finanz-
politik, Köln und Opladen 1968.

KULLMER, LORE s. MUSGRAVE, RICHARD A..

METZE, INGOLF

Besprechung: W. Engels, J. Mitschke und
B. Starkloff: Staatsbürgersteuer, in: Finanz-
archiv, hrsg. von N. Andel und F. Neumark,
N.F. Bd. 34 (1975).

MILL, JOHN STUART

Principles of Political Economy with Some
of Their Applications to Social Philosophy.
Edited with an Introduction by W. J. Ashley,
London 1923.

MITSCHKE, JOACHIM

Über die Eignung von Einkommen, Konsum und Vermögen als Bemessungsgrundlagen der direkten Besteuerung. Eine meßtechnische Analyse. Volkswirtschaftliche Schriften, hrsg. von J. Broermann, Heft 224, Berlin 1976.

MITSCHKE, JOACHIM s. a. ENGELS, WOLFRAM.

MOLITOR, BRUNO

Negative Einkommensteuer als sozialpolitisches Instrument, in: Jahrbuch für Sozialwissenschaft, hrsg. von H. Jürgensen, K. Littmann und K. Rose, Band 24, 1973.

MÜSSENER, INGO

Der Stand der Reformdiskussion um die Einkommensbesteuerung im Rahmen des Steuersystems der Bundesrepublik Deutschland, Bonn 1972.

MUSGRAVE, RICHARD A,

MUSGRAVE, PEGGY B.

KULLMER, LORE

Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis. 2. Band, Tübingen 1975.

MUSGRAVE, PEGGY B. s. MUSGRAVE, RICHARD A.

NEUMARK, FRITZ

Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970.

NORDHORN, KARLHUGO s. SCHEWE, DIETER

PAHLKE, JÜRGEN

Die Nettoumsatzsteuer als Zentralsteuer, in: Finanzarchiv, hrsg. von F. Neumark, N.F. Bd. 26, (1967).

PAHLKE, JÜRGEN

Wirkungen negativer Einkommensteuern auf das individuelle Arbeitsangebot, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, hrsg. von K. Borchardt, A. Ott und H. Strecker, Bd. 190, (1975/76).

PECHMAN, JOSEPH A.
TIMPANE, P. MICHAEL

Work Incentives and Income Guarantees:
The New Jersey Negative Income Tax Experiment,
Washington 1975.

POLINSKY, A. MITCHELL

An Note on the Measurement of Incidence, in:
Public Finance Quarterly, ed. by I.J. Goffman,
Beverly Hills and London 1973.

RAWLS, JOHN

A Theory of Justice, Seventh Printing.
Cambridge 1976.

REES, ALBERT

WATTS, HAROLD W.

The labor-supply results of the experiment:
a summary. In: The New Jersey Income-Main-
tenance Experiment, Volume II, labor-supply
responses, ed. by H. W. Watts and A. Rees,
New York, San Francisco, London 1976.

ROMER, T.

On the Progressivity of the Utilitarian
Income Tax, in: Public Finance, No. 3, 1976.

ROYAL COMMISSION ON TAXATION

Report of the Royal Commission on Taxation.
Volume 3. Taxation of Income, Part A -
Taxation of Individuals and Families,
Ottawa 1966.

SCHANZ, GEORG VON

Der Einkommensbegriff und die Einkommen-
steuergesetze, in: Finanz-Archiv, hrsg. von
G. Schanz, 13. Jg., (1896).

SCHEWE, DIETER u. a.

Übersicht über die Soziale Sicherung, hrsg.
vom Bundesminister für Arbeit und Sozial-
ordnung, Bonn 1977.

SCHEWE, DIETER

NORDHORN, KARLHUGO

Übersicht über die Soziale Sicherung, hrsg.
vom Bundesminister für Arbeit und Sozial-
ordnung, Bonn 1970.

SCHMIDT, KURT

Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalen Opfer, in: Finanzarchiv, hrsg. von F. Neumark, N.F. Bd. 26 (1967).

SCHMIDT, KURT

Negative Einkommensteuer als Mittel der Armutsbekämpfung. Diskussion der Vorschläge unter besonderer Berücksichtigung der Situation in den USA. Freiburg 1971.

SCHNEIDER, DIETER

Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, hrsg. von K. Hax, N.F. Bd. 23 (1971).

SCHNEIDER, DIETER

"Staatsbürgersteuer" - ein Schildbürgerstreich, in: Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft, hrsg. von K. Tipke, 51. Jahrgang (1974).

SHOUP, CARL S.

Public Finance, London 1969.

STARBATTY, JOACHIM

Erfolgskontrolle der Globalsteuerung. Konjunkturpolitik unter dem Einfluß der politischen Willensbildung. Schriften zur Wirtschaftspolitik des Instituts für Wirtschaftspolitik an der Universität zu Köln, hrsg. von A. Müller-Armack u. a., Bd. 8, Frankfurt 1976.

STARKLOFF, BERND s. ENGELS, WOLFRAM.

STEUERREFORMKOMMISSION

Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971.

STÜTZEL, WOLFGANG s. ENGELS, WOLFRAM.

TIMM, HERBERT

Finanzwissenschaft. Scriptum zur Vorlesung, Dritter Teil, 2. verbesserte Auflage, Münster 1975.

TIMPANE, P. MICHAEL, s. PECHMAN, JOSEPH A..

TIPKE, KLAUS

Steuerecht - Chaos, Konglomerat oder System?
in: Steuer und Wirtschaft, Zeitschrift für
die gesamte Steuerwissenschaft, hrsg. von
K. Tipke, 48. Jahrgang (1971).

VICKREY, WILLIAM

Averaging of Income for Income-Tax Purposes,
in: Journal of Political Economy, Vol. XLVII
(1939), wiederabgedruckt in: Readings in
the Economics of Taxation, London 1959.

VICKREY, WILLIAM

Cumulative Averaging After Thirty Years, in:
Modern Fiscal Issues. Essays in Honor of
C. S. Shoup, ed. by R. M. Bird and J. G. Head,
Toronto 1972.

L E B E N S L A U F

- 9.1.1951 als Sohn des Chemotechnikers Herbert Böhnke und seiner Ehefrau Hilde, geb. Windt, in Bochum geboren
- 1957 Einschulung in die Volksschule
- 1961 Wechsel auf das Gymnasium Goethe - Schule, naturwissenschaftlicher Zweig, in Bochum
- 1969 Ablegung der Abiturprüfung an dieser Schule
- 1969 - 1974 Studium der Volkswirtschaftslehre an der Westfälischen Wilhelms - Universität zu Münster
- 26.4.1974 Ablegung der Diplom - Prüfung für Volkswirte an dieser Universität mit der Gesamtnote "befriedigend"
- 1.10.1974-
30.9.1975 Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Dekanat des Fachbereichs Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Universität Münster
- 1.10.1975-
31.10.1977 Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Institut für Finanzwissenschaft der Universität Münster
- 1.11.1977-
28.2.1979 Angestellter im Rheinischen Sparkassen- und Giroverband, Düsseldorf
- seit 1.3.1979 Freiberuflicher Unternehmensberater

